Rok VI LIPIEC—SIERPIEŃ 1937 Nr 7—8

Orzecznictwo Sądów Najwyższych

w sprawach podatkowych i administracyjnych

MIESIĘCZNIK

KSIĘGARNIA POWSZECHNA
DZIEŁ PRAWNICZYCH I EKONOMICZNYCH
WARSZAWA — PLAC NAPOLEONA 1.

TREŚĆ NUMERU SIÓDMEGO I ÓSMEGO.

Str.

ORZECZENIA.

1844.

POSTĘPOWANIE PODATKOWE.

Dowody pisemne sporządzone za granicą.

Ujemna ocena dowodów pisemnych, motywowana tym tylko, że pochodzą one od osoby zamieszkałej za granicą, nie mieści się w granicach służącego władzy prawa swobodnej oceny dowodów.

Wyrok NTA z 5 maja 1937 l. rej. 7695/34 w sprawie Ferdynanda Kaufmana przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Okręgowej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

...Władza pozwana nie uwzględniła potrącenia odsetek, zapłaconych przez płatnika wedle jego twierdzenia Klarze P. w Gdańsku, uzasadniając swą decyzję w tym względzie tym, że dowody przedłożone przez płatnika pochodzą od osoby zamieszkałej za granicą. W odpowiedzi na skargę powołuje się ponadto władza na swą swobodę oceny dowodów. Otóż swobodna ocena nie może być dowolna, a odmowa uznania dowodów dlatego, że pochodzą od osoby zamieszkałej za granicą, musi być uznana za dowolną. Słusznie zresztą wskazuje skarga na fakt istnienia umowy polsko-gdańskiej w dziedzinie pomocy prawnej, która umożliwiała władzy sprawdzenie przedłożonych przez skarżącego dowodów przez władze skarbowe gdańskie. Poza tym miała władza możność w razie uzasadnionych wątpliwości zażądać od płatnika odpowiedniego zalegalizowania przedłożonych kwitów, w żadnym zaś razie nie mogła uznać tych kwitów za niewiarogodne z tego tylko powodu, że ich wystawczyni mieszka za granicą....

1845.

POSTĘPOWANIE PODATKOWE.

Odgraniczenie właściwości sądów powszechnych od właściwości władz skarbowych w postępowaniu karnym przewidzianym w Ordynacji Podatkowej.

W myśl art. 186 § 1 O. P. (poz. 134/36 Dz. Ust.) władza skarbowa I instancji ma prawo wydawać orzeczenia karne jedynie w sprawach o przestępstwa podatkowe nie zagrożone karą aresztu.

Wyrok Izby Karnej (s. 1) SN z 14 grudnia 1936 1 K. 705/36.

Urząd Skarbowy w Łukowie 24 stycznia 1935 wydał orzeczenie karne, którym za przestępstwo z art. 179 § 1 Ordynacji Podatkowej z 15 marca 1934[1]), a mianowicie za świadome podanie w zeznaniu za r. 1933 nieprawdziwej kwoty obrotu, na mocy art. 189[2]) tejże Ordynacji Podatkowej skazał A., D., F. i innych na grzywnę w wysokości 20-krotnej kwoty uszczuplonego podatku, tj. w kwocie 100.114 zł i zawiadomił oskarżonych o prawie ich zażądania w ciągu 7 dni rozpatrzenia sprawy przez Sąd. Stosownie do tego pouczenia obrońca oskarżonych prosił o skierowanie sprawy do postępowania sądowego, a Izba Skarbowa w Lublinie 8 października 1935 przesłała sprawę do Sądu Okręgowego w Siedlcach. Rzeczony Sąd Okręgowy wyrokiem z 9 lipca 1936 uznał oskarżonych F. i L. winnymi zarzucanego przestępstwa i na mocy art. 176 i 208 O. P. skazał każdego z nich na grzywnę w kwocie 2.526 zł oraz na karę aresztu po trzy miesiące. Resztę oskarżonych uniewinnił.

Oskarżeni F. i L. założyli od tego wyroku kasację, w której m. i. zarzucają obrazę art. 105 ustawy o podatku przemysłowym obowiązującej w dacie popełnienia czynu i art. 179 względnie 176 O. P. przez bezpodstawne uznanie oskarżonych winnymi zarzuconego przestępstwa.

SN z urzędu, na mocy art. 520 k. p. k. przede wszystkim zatrzymuje się nad zagadnieniem, czy Urząd Skarbowy w Łukowie był właściwy do wydania w sprawie niniejszej orzeczenia karnego.

Przestępstwo zarzucane oskarżonym było przewidziane: w czasie popełnienia przestępstwa, tj. dnia 15 lutego 1934, artykułem 105 ustawy o podatku przemysłowym, w czasie wydania orzeczenia karnego przez Urząd Skarbowy, dnia 24 stycznia 1935, artykułem 179 Ordynacji Podatkowej z 15 marca 1934, obowiązującej od 1 października 1934, a w czasie wydania wyroku przez Sąd Okręgowy w Siedlcach, tj. dnia 9 lipca 1936, artykułem 176 tejże Ordynacji w brzmieniu obwieszczenia Ministra Skarbu z 14 lutego 1936, wydanego na podstawie art. 4 ust. 2 dekretu Prezydenta Rzplitej z 14 stycznia 1936 o zmianie Ordynacji Podatkowej (poz. 13 i 134 Dz. Ust.). W myśl art. 105 ustawy o podatku przemysłowym oskarżonym zagrażała kara w postaci grzywny, a w razie okoliczności obciążających nadto w postaci pozbawienia wolności do trzech miesięcy. Na mocy art. 179 (176) O. P. czyn zarzucony oskarżonym zagraża kara grzywny lub areszt do 6 miesięcy, albo obie te kary łącznie. Zgodnie z cz. 2 art. 111 ustawy o podatku przemysłowym czyn przestępny, przewidziany w art. 105 tejże ustawy, ze względu na ewentualność wyznaczenia kary aresztu, podlegał kompetencji sądu grodzkiego, rola zaś władzy administracyjno-skarbowej sprowadzała się do prze-

[1]) Art. 176 O. P. w brzmieniu poz. 134/36 Dz. Ust.

[2]) Art. 186 O. P. w brzmieniu poz. 134/36 Dz. Ust.

słania dochodzenia do prokuratora, celem nadania sprawie właściwego biegu. Podział kompetencji do sądzenia sprawy, w zależności od zagrażającej oskarżonemu kary ustawowej, pomiędzy władzą administracyjną a sądową przeprowadzały konsekwentnie i inne ustawy podatkowe, tak np. ustawa o podatku dochodowym za przestępstwo, przewidziane w art. 96 a identyczne z przewidzianym w art. 105 ustawy o podatku przemysłowym, chociaż dawała komisjom podatkowym lub władzy skarbowej prawo wymierzenia grzywny, ale w zależności od zgody oskarżonego i jeżeli oskarżony w ciągu czterech tygodni nie uiszczał dobrowolnie nałożonej kary pieniężnej, sprawa szła do sądu „zwyczajnego" z urzędu. Na mocy art. 8 ustawy z 17 grudnia 1931 o podatku od energii elektrycznej sprzedawca energii elektrycznej, który złoży nieprawdziwe wyjaśnienia, mogące się przyczynić do uszczuplenia podatku, ulegał jedynie karze grzywny, a orzeczenia karne przeto wydawała władza skarbowa z tym, że oskarżony miał prawo odwołania się do sądu w trybie art. 618 (640) k. p. k. W ogóle zasada, że sprawy o przestępstwa podatkowe, zagrożone w ustawie karą aresztu lub łącznie karami aresztu i grzywny, w żadnym razie nie ulegały kompetencji władz administracyjnych, była ściśle przez ustawodawcę przestrzegana, a w ustawie karno-skarbowej zasada ta doznała wyraźnego i stanowczego podkreślenia. Tak § 1 art. 137 stanowi: orzecznictwo sprawują: a) sądy we wszystkich sprawach o przestępstwa, zagrożone karą pozbawienia wolności, c h o ć b y t y l k o ze względu na okoliczności obciążające, b) władze skarbowe w sprawach o przestępstwa, zagrożone j e d y n i e karą pieniężną. W ustawie z 3 listopada 1936 o prawie karno-skarbowym, która będzie obowiązywała od 1 kwietnia 1937, zasada rzeczona została jeszcze raz potwierdzona, a mianowicie na mocy art. 209 orzecznictwo sprawują: a) sądy powszechne — w sprawach o występki skarbowe, zagrożone zasadniczą karą pozbawienia wolności, b) władze skarbowe — w sprawach o pozostałe przestępstwa skarbowe.

Na jakież podstawie prawnej mógł Urząd Skarbowy w Łukowie rozpoznać sprawę niniejszą i wydać orzeczenie karne, skoro za przestępstwo oskarżonym zarzucane grozi grzywna lub areszt, bądź łącznie obie te kary. Urząd Skarbowy powołał się na art. 189 (186) O. P., a przypuszczalnie oparł się na dedukcji, którą uczynił z literalnego brzmienia § 3 art. 189 (186) tej Ordynacji. Paragraf ten brzmi jak następuje: „Jeżeli władza skarbowa uzna, że za przestępstwo należałoby wymierzyć karę aresztu, to przerywa dochodzenie i sprawę kieruje do właściwego sądu". Urząd Skarbowy oczywiście rozumował, że a contrario w razie jeżeli nie uzna, że należy wymierzyć karę aresztu, to ma prawo sam sprawę rozpoznać i wymierzyć karę grzywny. Logicznie taki wniosek z § 3 art. 189 (186) nie wypływa, mógłby atoli być dopuszczalny, gdyby Ordynacja Podatkowa w ogóle zastrzegła, że władza skarbowa ma prawo wydawania

orzeczeń karnych za wszystkie bez wyjątku przestępstwa, przewidziane w części szczególnej Ordynacji Podatkowej. Takie jednak zastrzeżenie, które notabene stanowiłoby rażące odstąpienie od wyżej przytoczonej zasady co do kompetencji władz sądowych i administracyjno-skarbowych, potwierdzonej w najnowszej ustawie o prawie karno-skarbowym z 3 listopada 1936, Ordynacja Podatkowa nie zawiera. Przeciwnie, treść § 1 art. 158, 169, § 3 art. 186, 201, 206 i inne wyraźnie stwierdzają, że Ordynacja Podatkowa przewiduje dla spraw karno-podatkowych dwa równoległe postępowania — administracyjne i sądowe. Istnieje wprawdzie przepis § 1 art. 189 (186) O. P., który stanowi, że „wszczynanie i prowadzenie postępowania karnego oraz wydawanie orzeczeń karnych należy do kompetencji władzy skarbowej pierwszej instancji, właściwej do wymiaru podatku". Ale czy z tego ogólnikowego przepisu o niewątpliwym prawie władzy skarbowej I instancji wydawania orzeczeń karnych zastrzeżonych jej kompetencji z prawa można wysnuć logiczny wniosek, że w tym przepisie kryje się zasadnicza zmiana dawniejszego postępowania w sprawach karno-podatkowych, a nawet zasadnicza różnica w postępowaniu na przyszłość w sprawach karno-podatkowych i karno-skarbowych? Gdyby tak było, to treść § 1 art. 189 (186) musiałaby zawierać wyraźne postanowienie, że prawo władzy skarbowej do wydawania orzeczeń karnych dotyczy wszystkich przewidzianych w części szczególnej Ordynacji Podatkowej przestępstw. Logicznie bowiem takiego prawidła z treści tego przepisu wysnuć nie można, a jako stojącego w sprzeczności z nadal uznawaną przez ustawodawcę zasadą co do odrębności kompetencji władz administracyjno-skarbowych i sądowych, nie można również domniemywać. Zupełnie niezrozumiałe byłoby, dlaczego w sprawach karno-podatkowych, identycznych co do swej istoty ze sprawami karno-skarbowymi, ten sam urząd skarbowy miałby prawo orzekać w sprawach o przestępstwa zagrożone karą aresztu, a w sprawach karno-skarbowych nie. Jeśli przepis art. 189 (186) miałby stanowić nowy tryb postępowania, różny od dawniejszego, to dlaczego nie został on rozciągnięty i na sprawy karno-skarbowe? W każdym razie należy stwierdzić, że wobec braku wyraźnego postanowienia, że w sprawach karno-podatkowych władza skarbowa ma prawo wydawania orzeczeń karnych we wszystkich bez wyjątku sprawach o przestępstwa podatkowe, nawet zagrożone karą aresztu, nie można za pomocą rozszerzającej wykładni §§ 1 i 3 art. 189 (186) O. P. uznać, że ustawodawca istotnie ustanowił dla tych spraw zupełnie nowe i odrębne postępowanie karne.

Za słusznością rzeczonego twierdzenia przemawiają zupełnie niedopuszczalne wnioski, które przy literalnym i szeroko ujętym rozumieniu art. 189 (186) O. P. należałoby wysnuć. I tak przede wszystkim należałoby uznać, że władza skarbowa I instancji ma prawo według swego uzna-

nia zmieniać właściwość i tryb postępowania sądów w sprawach karno-podatkowych. W myśl bowiem § 3 art. 189 (186) O. P. władza skarbowa, jeżeli uzna, że za przestępstwo należałoby wymierzyć karę aresztu, to przerywa dochodzenie i sprawę kieruje do **właściwego** sądu. Przyjmując, że mowa tu oczywiście o przestępstwie, za które w **ustawie** jest przewidziana kara aresztu, należy uznać, że tym „właściwym" sądem jest sąd grodzki w myśl art. 16 k. p. k. i art. 159 O. P. z r. 1936, a zatem sprawa powinna otrzymać normalny bieg w drodze ogólnego postępowania sądowego i oskarżonemu służy prawo i możność przeprowadzenia procesu w trzech instancjach sądowych. Inaczej się rzecz ma, gdy władza skarbowa I instancji według swego uznania sama wyda orzeczenie karne. W tym przypadku rozpoznawanie sprawy przez sąd może się odbyć jedynie w trybie szczególnego postępowania, przewidzianego w art. 640 i nast. k. p. k. (art. 201 O. P.), z pewnymi ograniczeniami praw procesowych oskarżonego, a w każdym razie z pozbawieniem jego instancji apelacyjnej. Rebus sic stantibus w tym samym okręgu skarbowym, w tych samych sprawach karno-podatkowych będą wyrokowały trzy zupełnie odmienne władze według uznania władzy skarbowej I instancji. Oskarżony nigdy nie będzie wiedział, kto i jaką karę mu wymierzy, tymczasem jeśli ustawa nie pozwala oskarżonemu bronić się nieznajomością prawa karnego, to tym samym bierze na siebie obowiązek jasnego i stanowczego ustalenia trybu postępowania karnego.

Co więcej, zupełnie niejasne jest znaczenie i skutki uznania władzy skarbowej I instancji — należy czy nie należy wymierzyć oskarżonemu karę aresztu. Pomijając, że zupełnie nie do pomyślenia jest, ażeby władza, nie mająca sama prawa wymierzania kary aresztu, mogła decydować o wyborze tego środka karnego, przedstawia się niejasnym, o ile decyzja władzy skarbowej wiąże sądy co do zastosowania kary aresztu. Jeśli stanąć na stanowisku, że sądy nie są związane uznaniem władzy skarbowej i sąd grodzki np. nie zastosuje kary aresztu, albo odwrotnie sąd okręgowy, pomimo uznania władzy skarbowej, że oskarżonemu nie należy wymierzać kary aresztu, karę tę jednak zastosuje, to w takim razie całe to „uznanie" jest bezprzedmiotowe i niepotrzebnie wprowadza chaos i zamieszanie w postępowanie karno-podatkowe. Można być jednak i innego zdania i przepis np. art. 648 k. p. k. stanowiącego, że sąd okręgowy nie jest związany wymiarem kary oznaczonym w orzeczeniu władzy administracyjnej, rozumieć, że uznanie władzy skarbowej nie wiąże sądu co do wysokości kary grzywny, natomiast nie pozwala na wymierzenie kary aresztu. W przeciwnym bowiem razie położenie oskarżonego, proszącego o przekazanie sprawy na drogę sądową, mogłoby być ryzykowne i gorsze. W sprawie niniejszej właśnie nastąpił taki przypadek, że sąd okręgowy wymierzył oskarżonemu karę surowszą niż władza skarbowa, która uzna-

ła, że kary aresztu nie należy stosować, gdyż wymierzył i grzywnę i areszt. Taka ewentualność oczywiście może zaważyć na normalnym biegu spraw. Oskarżony, skazany przez władzę skarbową tylko na karę grzywny, nie zechce ryzykować i nie będzie korzystał z prawa przeniesienia sprawy na drogę sądową, natomiast wszelkimi sposobami będzie wpływał na dogodniejsze dlań załatwienie sprawy. A w każdym razie przy znanej skłonności władz skarbowych do wymierzania najwyższych kar pieniężnych, np. w sprawie niniejszej w wysokości dwudziestokrotnej, a możności wymierzania przez sąd kary aresztu, oskarżony przy wyborze środka odwoławczego może łatwo znaleźć się w położeniu niezmiernie ciężkim i sztucznie będzie pozbawiony dobrodziejstwa art. 68 konstytucji, który stanie się bezprzedmiotowy. Wobec tego wykładnia art. 189 (186) O. P., zmierzająca do podwyższenia uprawnień władzy skarbowej i przyznania jej prawa wydawania orzeczeń karnych w sprawach o przestępstwa zagrożone karą aresztu, jako stojąca w sprzeczności z dawniejszymi i najnowszymi zamierzeniami ustawodawcy i wywołująca niepewność i zamieszanie w postępowaniu karno-podatkowym, nie może być przyjęta i należy uznać, że w myśl § 1 art. 189 (186) O. P. władza skarbowa I instancji ma prawo wydawać orzeczenia karne, ale jedynie w sprawach o przestępstwa podatkowe nie zagrożone karą aresztu w części szczególnej tejże Ordynacji, na mocy zaś § 3 art. 189 (186) O. P. tej władzy pozostawiona jest jedynie do uznania ocena okoliczności faktycznych sprawy i zakwalifikowanie przestępstwa pod ten lub inny przepis części szczególnej O. P. i do nadania odpowiedniego biegu sprawie.

Wracając do sprawy niniejszej należy uznać, że wobec zarzucenia oskarżonym przestępstwa z art. 179 (176) O. P. Urząd Skarbowy w Łukowie nie miał prawa wydać orzeczenia karnego. Sąd Okręgowy zaś w Siedlcach nie był właściwy do rozpoznania sprawy w trybie art. 640 k. p. k., natomiast powinien był skierować sprawę do właściwego sądu grodzkiego, gdyż rozpoznanie sprawy niniejszej chociaż przez sąd wyższy, ale szczególny i w trybie pozbawiającym oskarżonych instancji apelacyjnej, naruszało prawo procesowe oskarżonych.

Z tych względów SN zaskarżony wyrok i całe postępowanie karne uznaje za nieważne i sprawę przekazuje Sądowi Okręgowemu w celu nadania jej właściwego biegu.

SN zapytuje: „dlaczego w sprawach karno-podatkowych, identycznych co do swej istoty ze sprawami karno-skarbowymi, ten sam urząd skarbowy miałby prawo orzekać w sprawach o przestępstwa zagrożone karą aresztu, a w sprawach karno-skarbowych nie?".

Pomijam drobną nieścisłość, na tym polegającą, że zdaniem SN urząd skarbowy nie ma prawa orzekania t y l k o co do takich przestępstw, przewidzianych w p r a w i e k a r n y m s k a r b o w y m, które są zagrożone karą a r e s z t u (ma

zaś prawo orzekać co do przestępstw, zagrożonych w powołanym prawie wyłącznie grzywną); w rzeczywistości — jak wynika z §§ 28—30 rozporządzenia min. z 22 kwietnia 1932 poz. 362 Dz. Ust., w związku z art. 354 § 2 prawa karnego skarbowego (poz. 581/36 Dz. Ust.) — „urząd skarbowy" tj. urząd, który ustawa z 31 lipca 1919 o organizacji władz i urzędów skarbowych (poz. 499/35 Dz. Ust.) przeciwstawia „urzędowi skarbowemu akcyz i monopolów państwowych", a którego zakres określają §§ 50—54 rozporządzenia Ministra Skarbu z 13 sierpnia 1931 poz. 613 Dz. Ust., nie ma prawa orzekania co do żadnego z przestępstw przewidzianych w prawie karnym skarbowym. Pomijam niedokładność w wyrażeniu „w sprawach karno-podatkowych"; terminu tego nie ma w obowiązujących tekstach ustawowych: zgodnie z terminologią zastosowaną w art. 155 O. P. należało powiedzieć: „w sprawach o przestępstwa podatkowe". Pomijam, że twierdzenie o „identyczności" przestępstw podatkowych z przestępstwami, przewidzianymi w prawie karnym skarbowym, jest gołosłowne; już z faktu, że każda z wymienionych dwóch grup jest unormowana w oddzielnej kodyfikacji, zdaje się wynikać, że według woli prawodawcy wymienione dwa typy nie są identyczne, a twierdzenie odmienne wymaga dowodu.

Nie mogę natomiast pominąć uwag następujących: Jeśli rzeczywiście art. 186 O. P. jest sam przez się niejasny i jeśli rzeczywiście celem usunięcia niejasności jest konieczne porównanie art. 186 O. P. z innymi tekstami ustawowymi, odgraniczającymi właściwość sądów powszechnych od właściwości władz administracyjnych (w rozumieniu art. 640 k. p. k.), to należy oprzeć się na materiale porównawczym zupełnym, a nie na fragmencie tego materiału, jakim jest prawo karne skarbowe. Otóż jeśli rzucimy okiem na całość materiału porównawczego, to rzucą nam się w oczy: art. 1 prawa o wykroczeniach, art. 16 „przepisów wprowadzających kodeks karny i prawo o wykroczeniach" oraz art. 1 prawa o postępowaniu karno-administracyjnym (poz. 365/28 Dz. ust.). Pierwszy głosi: „Wykroczeniem jest czyn zagrożony karami zasadniczymi: aresztu do 3 miesięcy i grzywny do 3000 zł albo jedną z tych kar". Mimo to postanawia drugi: „Sprawy o wykroczenia... należą do właściwości władz administracyjnych", a również trzeci z powołanych przepisów dopuszcza orzecznictwo władz administracyjnych co do wykroczeń zagrożonych grzywną i aresztem. W myśl art. 96 dawnego tekstu ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) przestępstwo określone w tym przepisie podlegało „karze pieniężnej... a w razie okoliczności obciążających — nadto karze pozbawienia wolności do 1 roku", a mimo to w myśl art. 99 tegoż tekstu ową karę pieniężną wymierzały władze skarbowe; „zgoda oskarżonego", o której mówi SN, ujawniała się przez zapłacenie kary pieniężnej w ciągu 4 tygodni: do wymierzenia kary pieniężnej przez władzę skarbową zgoda oskarżonego nie była potrzebna (podobnie jest obecnie według tezy quaestionis: władza skarbowa wydaje orzeczenie bez zgody oskarżonego, a on może wyrazić zgodę na orzeczenie przez nieskorzystanie w przepisanym terminie z żadnego z dwóch środków odwoławczych, wymienionych w art. 201 § 1 O. P.). Z powyższego wynika, że jest niezgodne z rzeczywistością zapatrywanie SN, iż teza zastosowana w przypadku niniejszym przez Urząd Skarbowy w Łukowie zawiera „rażące odstąpienie" od zasad prawodawczych, które obowiązywały przed wejściem O. P. w życie, że prawodawca — jeśli ta teza jest zgodna z jego wolą — „ustanowił zupełnie nowe i odrębne postępowanie karne". Przepisy prawne, które w czasie układania O. P. odgraniczały właściwość sądów powszechnych od właściwości władz administracyjnych, nie były jednolite. Jeśli więc projektodawcy O. P. postanowili w zakresie, o którym mowa, nie stwarzać zasad całkiem nowych, jeśli postanowili przejąć w zasadzie tezy już znane, to oczywiście — wobec owej

niejednolitości — musieli dokonać wyboru. Wybrali zasadę ujawnioną w prawie o postępowaniu karno-administracyjnym i do niej dostosowali się z dużą dokładnością. Nie przekazali orzecznictwa całkowicie władzy administracyjnej, gdyż większość przepisów O. P. przewidujących karę aresztu (art. 176, 177, 181, 184) oznacza ją w wysokości do 6 miesięcy (tylko art. 183 zna areszt 3-miesięczny), wobec czego wyłączna kompetencja władzy administracyjnej przekraczałaby maximum, które w art. 1 prawa o postępowaniu karno-administracyjnym stanowią 3 miesiące. Tenże art. 1 wyraźnie wyłącza górną granicę grzywny w przypadkach, w których „wymiar grzywny jest uzależniony od... uszczuplonej należności albo innej jednostki obliczeniowej, przewidzianej ustawą jako podstawa ustalenia wysokości kary“: po tej samej linii idzie teza, w myśl której władza skarbowa jest uprawniona do wymierzenia grzywny, ujętej w O. P. w wielokrotność podatku uszczuplonego.

A zatem teza, która zdaniem SN jest błędna, jest wprawdzie sprzeczna z art. 111 dawnego tekstu ustawy o podatku przemysłowym (poz. 110/32 Dz. Ust.) i też z art. 137 ustawy karnej skarbowej (poz. 355/32 Dz. ust.), ale nie jest sprzeczna z art. 99 dawnego tekstu ustawy o podatku dochodowym ani z prawem o postępowaniu karno-administracyjnym ani z prawem o wykroczeniach. Gdybyśmy (nie wiem, na jakiej podstawie) byli zdania, że teksty powołane w zdaniu poprzednim należy uporządkować hierarchicznie i gdybyśmy (nie wiem, według jakich kryteriów) przyznali rangę wyższą grupie, obejmującej ustawę o podatku przemysłowym oraz ustawę karno-skarbową, a resztę owych tekstów zepchnęli do rangi niższej i gdybyśmy wreszcie zupełnie zapomnieli o tym, że prawodawca jest suwerenny, że nie musi wzorować się na tekstach już istniejących, lecz wolno mu stworzyć rzecz zupełnie nową, to konsekwencje takiego nastawienia psychicznego byłyby następujące: Doszlibyśmy do wniosku, że prawodawca p o w i n i e n b y ł wprowadzić tezę, której przyznaliśmy rangę wyższą. Atoli ten wniosek sam przez się nie miałby znaczenia przy interpretacji O. P. Wszak zdarza się nie rzadko, że w dyskusji parlamentarnej nad projektem ustawy zdania są podzielone i że jedna z sprzecznych tez będących przedmiotem dyskusji zwycięża większością głosów. Wówczas ci, którzy pozostali w mniejszości, twierdzą, że prawodawca powinien był przyjąć wniosek mniejszości — i oni nieraz mają słuszność; ale oni dotychczas z swego przekonania wysnuwali tylko ten wniosek, że należy przy odpowiedniej koniunkturze postarać się o z m i a n ę danej u s t a w y, nigdy zaś nie wymagali, aby sądy bądź władze administracyjne wbrew wyraźnemu brzmieniu ustawy orzekały według tezy, za którą oświadczyła się mniejszość. A zatem przeświadczenie, że prawodawca powinien był uznać pewną tezę, ma znaczenie tylko wówczas, gdy tekst, ogłoszony przez prawodawcę, jest niejasny: gdy jego brzmienie przemawia częściowo za treścią owego przeświadczenia, częściowo zaś za treścią odmienną. Wtedy owo przeświadczenie może przeważyć szalę.

Czy więc przepisy O. P. odgraniczające właściwość sądów powszechnych od właściwości władz administracyjnych są niejasne? Art. 157 oraz art. 158 § 1 tworzą tekst następujący: „Rodzaje kar za przestępstwa podatkowe są następujące: a) areszt, b) grzywna. K a r a a r e s z t u może być wymierzona t y l k o w postępowaniu sądowym“. Z tego tekstu wynika oczywiście, że g r z y w n a może być wymierzona n i e t y l k o w postępowaniu sądowym. Gdyby prawodawca podzielał zapatrywanie SN, to art. 158 § 1 brzmiałby: „Kara aresztu o r a z g r z y w n a p r z e w i d z i a n a w a r t. 176, 177, 181, 183 i 184 mogą być wymierzone tylko w postępowaniu sądowym“.

Art. 186 składa się z trzech paragrafów: W myśl § 1 „...wydawanie orzeczeń karnych należy do kompetencji władzy skarbowej I instancji, właściwej dla wy-

miaru podatku"; natomiast w myśl § 3: „...władza skarbowa... sprawę kieruje do właściwego sądu". Sprzeczność między przytoczonymi fragmentami §§ 1 i 3 znika po wypełnieniu miejsc wykropkowanych i stwierdzeniu tą drogą, że w § 1 jest mowa o orzeczeniach karnych w ogóle, w § 3 tylko o tych przypadkach, w których „władza skarbowa uzna, że za przestępstwo należałoby wymierzyć karę aresztu". A zatem § 1 zawiera regułę, a § 3 jest wyjątkiem od reguły. Przepis wyjątkowy, zaczynający się od spójnika „jeżeli", może być stosowany tylko wówczas, gdy istnieje stan faktyczny, wymieniony w zdaniu warunkowym. W braku tego stanu faktycznego obowiązuje przepis zawierający regułę. Exceptio firmat regulam in casibus non exceptis. Z art. 186 § 3 wynika z logiczną koniecznością teza następująca: „Jeżeli władza skarbowa nie uzna, że za przestępstwo należałoby wymierzyć karę aresztu, to nie przerywa dochodzenia i sprawy nie kieruje do sądu". A zatem art. 157, 158 i 186 O. P. są bardzo jasne, tłumaczą się same przez się: nie ma żadnej potrzeby posługiwania się innymi tekstami. Stosowanie bowiem tezy wypowiedzianej w zdaniu głównym, które następuje po zdaniu warunkowym, także wówczas, gdy nie istnieje stan faktyczny, wymieniony w zdaniu warunkowym, spowodowałoby właśnie „chaos i zamieszanie" oraz „niepewność i zamieszanie", o których SN mówi w omawianym wyroku.

Art. 111 § 2 dawnego tekstu ustawy o podatku przemysłowym jest też bardzo jasny, mianowicie brzmi: „Orzecznictwo w sprawach o przestępstwa, zagrożone choćby obok innej kary karą pozbawienia wolności (art. 96, 105, 106 i 108), należy do powszechnych sądów karnych". Gdyby było trafne zapatrywanie SN, iż prawodawca postanowił w O. P. zachować tezę, wypowiedzianą w powołanym art. 111, to prawodawca użyłby tego samego schematu, według którego jest zbudowany art. 111. Skoro schemat art. 186 O. P. jest zupełnie inny, to jest to jeszcze jeden motyw przekonywający o tym, że prawodawca w art. 186 O. P. odstąpił od zasady, którą ujawnił w art. 111 ustawy o podatku przemysłowym. Zasługuje też na uwagę następujący passus „Uzasadnienia" zawartego w publikacji pod tyt.: „Sejm Rzeczypospolitej Polskiej. Okres III, Sesja zwyczajna r. 1933/1934. Druk Nr. 845. Rządowy projekt ustawy Ordynacja Podatkowa" (str. 28): „...władza skarbowa I instancji... wydaje orzeczenie — chyba że uzna, że za przestępstwo należałoby wymierzyć karę aresztu — wówczas przerywa dochodzenie i sprawę kieruje do właściwego sądu".

Zdaniem SN tezę quaestionis należałoby uznać tylko w takim razie, gdyby art. 186 § 1 O. P. zawierał „wyraźne postanowienie, że prawo władzy skarbowej do wydawania orzeczeń karnych dotyczy wszystkich przewidzianych w części szczególnej Ordynacji Podatkowej przestępstw". To zapatrywanie byłoby trafne, gdyby SN przytoczył przepis ustawowy, zawierający regułę interpretacyjną, mianowicie ustanawiający ścisłą formułkę, którą prawodawca jest obowiązany posługiwać się, ilekroć odstępuje od zasady dotychczas stosowanej. (Regułą interpretacyjną jest np. art. 91 k. k., na skutek którego użycie w jakiejkolwiek ustawie karnej np. terminu „najbliższy" zmusza do zastosowania § 1 powołanego art. 91, choćby nawet dokumentami urzędowymi, np. drukami sejmowymi, zostało udowodnione, że prawodawca miał na myśli koło osób węższe lub szersze niż określone w owym § 1. Regułą interpretacyjną jest też art. 123 § 3 O. P., choć dotyczy nie interpretacji ustawy ale interpretacji orzeczenia). Przepis zaś interpretacyjny, o jakim mowa, nie istnieje.

SN uważa za „zupełnie niedopuszczalny" wniosek (wynikający z tezy quaestionis), że „władza skarbowa I instancji ma prawo według swego uznania zmieniać właściwość i tryb postępowania sądów w sprawach karno-podatkowych". Otóż teza,

według której w sprawach o przestępstwa podatkowe, przewidziane w art. 176, 177, 181, 183 i 184 O. P., postępowanie sądowe przed sądem grodzkim (art. 159 O. P. oraz art. 16 k. p. k.) może się odbyć tylko z woli władzy skarbowej, jest ściśle zgodna z art. 2 k. p. k., w myśl którego „sąd wszczyna postępowanie na żądanie uprawnionego oskarżyciela"; w wymienionych bowiem sprawach władza skarbowa jest o tyle oskarżycielem, że postępowanie karne może się odbyć tylko z jej inicjatywy, a inicjatywa prokuratora jest wyłączona (OPA 1661/37). Istnieją zresztą inne jeszcze przepisy, w myśl których sąd jest związany wnioskami prokuratora bądź władzy skarbowej (art. 269 § 3, art. 298 § 3 k. p. k.; art. 322 § 2 prawa karnego skarbowego).

W związku z art. 648 k. p. k., w myśl którego „sąd okręgowy nie jest związany wymiarem kary oznaczonym w orzeczeniu władzy administracyjnej", SN zastanawia się nad możliwością interpretacji, według której w razie wymierzenia grzywny przez władzę skarbową sąd okręgowy, do którego sprawa została skierowana na wniosek oskarżonego, nie jest związany co do wysokości grzywny, a nie ma prawa wymierzenia kary aresztu. Zdaniem moim nie ma wątpliwości, że sąd okręgowy w przypadku takim ma prawo wymierzyć karę aresztu. Rozdz. VIII bowiem kodeksu karnego zawiera pod nagłówkiem „wymiar kary" prócz przepisów dotyczących wysokości kary również przepisy o rodzajach kar (art. 57, 60). Nadto w myśl art. 641 § 3 k. p. k. „orzeczenie władzy administracyjnej zastępuje w postępowaniu sądowym prawomocny akt oskarżenia", z czego wynika, że sąd okręgowy rozpatruje sprawę tak, jak gdyby władza skarbowa wcale nie wydała orzeczenia. Jest niezrozumiałe, dlaczego SN uczynił przedmiotem swej krytyki, kulminującej w tezie o sztucznym pozbawieniu „dobrodziejstwa art. 68 konstytucji", jedynie Ordynację Podatkową, a pominął wszystkie te przestępstwa zagrożone grzywną i karą aresztu, co do których orzecznictwo jest poruczone władzy administracyjnej. Ten typ przestępstw jest bardzo liczny. Co do każdego takiego przestępstwa władza administracyjna może poprzestać na wymierzeniu grzywny, a następnie sąd okręgowy może wymierzyć karę aresztu.

Achilles Rosenkranz

1846.

POSTĘPOWANIE PODATKOWE.

Przestępstwa podatkowe: Okoliczności obciążające i okoliczności łagodzące.

Art. 163—166 O. P. (poz. 134/36 Dz. Ust.) w przedmiocie okoliczności zarówno obciążających jak łagodzących winę sprawcy mają zastosowanie bez względu na to, czy przed postępowaniem sądowym odbyło się postępowanie karno-administracyjne czy też dochodzenie w sprawie zostało przekazane władzom sądowym na zasadzie art. 186 § 3 O. P.

Wyrok Izby Karnej (s. 1) SN z 19 stycznia 1937 1 K. 1126/36.

...Z treści art. 159 O. P. (w brzmieniu znowelizowanym) wynika, że przepisy części ogólnej prawa o wykroczeniach oraz kodeksu karnego mają zastosowanie jedynie wówczas, gdy Ordynacja Podatkowa nie zawiera przepisów odmiennych. W związku z tym art. 163—166 O. P. w przedmiocie okoliczności zarówno obciążających jak łagodzących winę sprawcy mają zastosowanie bez względu na to, czy przed postępowaniem sądowym odbyło się postępowanie karno-administracyjne czy też dochodzenie w sprawie zostało przekazane władzom sądowym na zasadzie art. 186 § 3 Ordynacji....

1847.

PODATEK DOCHODOWY.

Odsetki od długów[1]). — Wynagrodzenie wykonawcy testamentu. — Koszty procesu[2]).

1. **Odsetki od zapisu, za które odpowiada spadkobierca (lub spadkobiercy) w związku z przejęciem majątku spadkowego jako całości, ciążą na tym majątku jako źródle dochodu w rozumieniu przepisu art. 10 ust. przedost. ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.).** (Teza).

2. **Wynagrodzenie wykonawcy testamentu nie jest wydatkiem potrącalnym.**

3. **Koszty procesu, prowadzonego przez podatnika jako spadkobiercę z zapisobiorcą o waloryzację zapisu, nie są potrącalne.**

Wyrok NTA z 28 kwietnia 1937 l. rej. 5796/34 i 1601/36 w sprawie Masy spadkowej Edwina Henckel-Donnersmarcka i Łazarza Henckel-Donnersmarcka przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach.

Przedmiotem sporu w połączonych sprawach jest: 1) nieuwzględnienie odliczenia od dochodu świadczeń z tytułu rent względnie odsetek od legatów, opierających się na testamencie względnie na ugodach, zawartych przez spadkobiercę z legatariuszami...; 2) o ile chodzi o rok po-

---

[1]) Por. OPA 68/32 (zagranicznej spółki akc. dopuszczonej do działalności w Polsce; związek gospodarczy ze źródłem dochodu u osób prawnych); 388/33 i 500/33 (związek gospodarczy ze źródłem dochodu); 977/35 (faktycznie poniesione; obciążenie podatnika w księgach wierzyciela odsetkami od długów); 1142/35 (zaliczane przez krajowe przedsiębiorstwo zagranicznej spółki akcyjnej na rzecz centrali); 1471/36 (odsetki od długu hipot. przy wymiarze na podstawie norm średniej dochodowości); 1501/36 (odsetki od pożyczki ciążącej na domu korzystającym z ulg dla nowowznoszonych budowli).

[2]) Por. OPA 503/33.

datkowy 1932 — niepotrącenie wydatku z tytułu honorarium wykonawcy testamentu; 3) o ile chodzi o rok podatkowy 1933 — niepotrącenie wydatku na koszty procesu z jedną z legatariuszek.

Spór toczy się na tle testamentów Łazarza Henckel-Donnersmarcka, zmarłego w r. 1914, i jego spadkobiercy, Edwina Henckel-Donnersmarcka, zmarłego w r. 1929. Podatnikiem na rok podatkowy 1932 była masa spadkowa śp. Edwina Henckel-Donnersmarcka, reprezentowana przez spadkobiercę, Łazarza, zaś w r. 1933 Łazarz Henckel-Donnersmarck.

Nieuwzględnienie odliczenia rent i odsetek opiera władza pozwana na tym, że pretensje zapisobiorców nie zostały zabezpieczone na majątku nieruchomym podatnika, a zatem nie ciążą na źródłach jego dochodu, ponadto zaś uzasadnia je niewskazaniem indywidualnie obciążonych źródeł dochodu i nieudowodnieniem istnienia związku gospodarczego między tymi źródłami a wypłaconymi świadczeniami.

Skarżący twierdzili, że odpowiadają za ciężary wynikające z testamentu Łazarza Henckel-Donnersmarcka i z późniejszych ugód względnie (w jednym wypadku) z wyroku sądowego całym majątkiem, jako pochodzącym od tegoż spadkodawcy i że cały ten majątek, składający się z nieruchomości, papierów wartościowych oraz części akcyj spółki akcyjnej The Henckel v. Donnersmarck Limited, obejmującej majątek tej rodziny w Niemczech, znajduje się w Polsce i stanowi źródło dochodu, podlegającego w Polsce opodatkowaniu.

W aktach znajdują się odpisy testamentów Łazarza i Edwina Henckel-Donnersmarcków oraz wyjaśnienia podatników co do treści ugód, zawartych z poszczególnymi zapisobiercami.

Otóż zapatrywania władzy pozwanej, iż prawne obciążenie źródeł dochodu może być rozumiane wyłącznie jako obciążenie hipoteczne, nie jest trafne. Przede wszystkim nie ma żadnego powodu do ograniczenia źródeł dochodu, o których mowa w art. 10 ust. przedost. ustawy o podatku dochodowym, do nieruchomości, a te tylko mogą być przedmiotem obciążenia hipotecznego. Następnie, hipoteka nie wyczerpuje wszystkich prawem przewidzianych sposobów obciążenia pewnych przedmiotów majątkowych lub całości majątku czy to długami, czy rentami względnie trwałymi ciężarami, opartymi na tytułach prawnych. W szczególności w dziedzinie prawa spadkowego obciążenie majątku spadkowego zapisami stanowi tak z woli spadkodawcy, jak i z przepisów ustawy, wiążących powstanie wierzytelności zapisobiorców do spadkobiercy z przejściem majątku spadkowego jako całości na tegoż spadkobiercę, prawne obciążenie tego majątku bez względu na to, czy majątek jest ruchomy czy nieruchomy, a w tym drugim wypadku, czy legaty zostały hipotecznie zabezpieczone, czy nie (por. §§ 1922, 1967, 2147, 2176 k. c. niem.). Późniejsze modyfikacje tego obciążenia, czy to wynikłe z przepisów ustawowych

(waloryzacja), czy z układów między spadkobiercą a zapisobiorcami, nie pozbawiają same przez się ciężarów, wynikających pierwotnie z zapisów, charakteru ciężarów, obciążających prawnie majątek spadkowy.

Również związek gospodarczy między majątkiem spadkowym a wypłacanymi zapisobiorcom z jego przychodów odsetkami i rentami jest oczywisty, dla spadkobiercy bowiem tak obciążonego majątku dopełnienie obowiązku wypłaty rent względnie odsetek zapisobiorcom jest istotnym warunkiem korzystania przez niego z przychodów majątku spadkowego, a więc i osiągania z tego źródła dochodu.

Przepisy w końcu niemieckiego kodeksu cywilnego przewidują odpowiedzialność spadkobiercy za zobowiązania z zapisów z całego jego majątku bez ograniczenia (§ 1967) — niewskazanie więc przez podatnika indywidualnych źródeł, obciążonych tymi zobowiązaniami, a powołanie się przez niego na jego nieograniczoną odpowiedzialność z całego majątku spadkowego nie może stanowić powodu nieuznania danych świadczeń za podlegające odliczeniu w myśl art. 10 p. 1 i 2 ustawy.

Skoro więc władza pozwana wyszła przy ocenie odliczalności danych wydatków z mylnych założeń prawnych, uznał NTA postępowanie za dotknięte istotną wadliwością. . . .

Za nieuzasadnione uznał NTA zarzuty skarg, dotyczące wynagrodzenia wykonawcy testamentu i kosztów procesu z jedną z zapisobiorczyń, dotyczącego waloryzacji zapisu. Oba te wydatki stoją w ścisłym związku z wykonaniem testamentu, a więc z nabyciem przez podatnika źródła dochodu, jakim jest dla niego majątek spadkowy, oraz z ustaleniem obciążeń tego majątku, jakimi są legaty. Wydatki te więc, jako nie związane z uzyskaniem dochodu, lecz z samym jego źródłem, nie są potrącalne. Akta nie wykazują przy tym, by wykonawca testamentu pełnił inne funkcje zarządu majątkiem spadkowym jak te, które ściśle były związane z jego ustawą przewidzianym zakresem działania. . . .

1848.

PODATEK DOCHODOWY.

Wyrąb nadzwyczajny[1]) — dochód nie przewyższający strat z pozostałych źródeł.

Jeżeli dochód podatnika z nadzwyczajnego wyrębu nie przewyższa strat z pozostałych źródeł dochodu za ten sam okres, dochód ten nie pod-

[1]) Por. OPA 1505/36 (wyrąb na gruncie nie należącym do gospodarstwa leśnego); 1038/35 (w granicach planu gospodarstwa leśnego, dokonany celem zwalczania kornika); 325/33 i 864/34 (wyrąb nadzwyczajny a spieniężenie majątku).

lega oddzielnemu opodatkowaniu z art. 15 ust. ost. ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.). (Teza).

Wyrok NTA z 5 maja 1937 l. rej. 4981/34 w sprawie Heleny Bnińskiej przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

Przedmiotem sporu jest opodatkowanie w myśl art. 15 ust. ost. ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) $^5/_6$ części dochodu skarżącej, uzyskanego z nadzwyczajnego wyrębu lasu, mimo iż skarżąca ze wszystkich źródeł, łącznie z nadzwyczajnym wyrębem, nie uzyskała w roku poprzedzającym rok podatkowy żadnego dochodu, lecz przeciwnie, niesporna strata na majątku Pietronki przewyższała całkowity przychód uzyskany z nadzwyczajnego wyrębu.

Na zarzuty skargi rozważył NTA co następuje:

Intencją przepisu ustępu ostatniego art. 15 ustawy było niewątpliwie ulgowe traktowanie pod względem podatkowym przychodów osiągniętych z nadzwyczajnego wyrębu, będącego ze swego założenia antycypacją dochodów przyszłych, połączoną zresztą zazwyczaj ze szkodą w normalnym trybie gospodarki leśnej a wynikającą najczęściej z jakichś niepomyślnych dla tej gospodarki wydarzeń. Z tego powodu ustawodawca przewidział odrębny od ogólnych norm, korzystniejszy dla podatnika sposób obliczania podatku od części dochodu, pochodzącej z nadzwyczajnego wyrębu. Nie ma podstawy do interpretowania tego przepisu w ten sposób, by on na niekorzyść podatnika wykluczał zastosowanie ogólnych przepisów ustawy, ustalających przedmiot opodatkowania. Odmienny bowiem sposób opodatkowania przychodu z pewnego źródła nie oznacza wyłączenia tego przychodu spod ogólnych przepisów dotyczących przedmiotu podatku, i poddania opodatkowaniu takiego przychodu, który wedle ogólnych przepisów ustawy podatkowi nie podlega.

Skoro ustawa przewiduje w art. 6, iż za dochód uważa się sumę wszystkich przychodów ze wszelkich źródeł i nie wyłącza spośród tych źródeł gospodarki leśnej względnie nadzwyczajnego wyrębu, a w art. 9 nakazuje potrącenie od sumy wszystkich przychodów sumy strat, to jasne jest, że zastosowanie przepisów, dotyczących sposobu wymiaru podatku, może dopiero wtedy nastąpić, gdy dokonane obliczenie sumy wszystkich przychodów (łącznie z przychodem z nadzwyczajnego wyrębu) i potrącenie od tej sumy przychodów sumy wszystkich strat da w rezultacie nadwyżkę przychodów nad stratami (czysty dochód), przekraczającą granicę dochodu wolnego od opodatkowania. Wtedy dopiero, gdy taki dochód zostanie ustalony, można przystąpić do obliczenia podatku i wtedy dopiero może wejść w zastosowanie — obok innych przepisów regulujących sposób obliczenia — również przepis art. 15 ust. ost. Powołany

przez władzę pozwaną w odpowiedzi na skargę tekst rozporządzenia wykonawczego i podane w nim przykłady nie przemawiają również przeciw tej interpretacji, w szczególności przykłady obejmują tylko wypadki, gdy ogólny dochód przekracza granicę wolną od podatku.

Z tych powodów NTA uchylił zaskarżoną decyzję jako niezgodną z prawem.

1849.

PODATEK DOCHODOWY.

Opodatkowanie spółki z ogr. odp., związanej ze spólnikami umową komisu[1]).

Stosunek komisanta do komitenta, zachodzący między spółką z ogr. odp. a jej udziałowcami, winien być udowodniony specjalnymi umowami komisowymi także i w tym wypadku, gdy umowa spółki zawiera ogólne postanowienie, że spółka wszelkie interesy prowadzi na rachunek i z polecenia swych udziałowców. (Teza).

Wyrok NTA z 30 października 1935 l. rej. 8644/32 w sprawie firmy: Związek Koksowni Sp. z ogr. odp. w Katowicach przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1929.

Przedmiotem sporu jest doliczenie do podstawy wymiaru dochodu skarżącej spółki, osiągniętego z transakcji polegających na zakupie surowców, przerobie ich we własnych zakładach przemysłowych i sprzedaży wytworzonych produktów, które to zyski rozdzieliła Spółka przed zamknięciem rachunków między swych spólników jako zyski z interesów komisowych na rachunek tych spólników prowadzonych, zaliczając dla siebie jedynie 5% prowizję.

Skarżąca spółka powołuje się na swój statut, wedle którego „wszelkie interesy, prowadzone przez Spółkę, załatwia się wprawdzie w jej imieniu, lecz na rachunek i z polecenia jej spólników", oraz na pisma spólników, potwierdzające, że spólnicy ci „upoważnili spółkę do prowadzenia w roku operacyjnym 1928 wszelkich interesów wprawdzie we własnym imieniu, jednak wyłącznie tylko na podstawie polecenia" spólników i na ich rachunek, co dotyczy w szczególności „przerobu

[1]) Por. OPA 1850/37.

i zbytu produktów, nabytych przez spółkę z polecenia" spólników i na ich rachunek od osób trzecich.

Władza pozwana oparła swe orzeczenie na uznaniu przedmiotowych transakcji nie za komisowe, lecz za zdziałane na własny rachunek skarżącej, dyskwalifikując przy tym przedłożone dowody.

NTA rozważył co następuje:

Z istoty komisu wynika, że dotyczy on zawsze konkretnych interesów handlowych, zawieranych przez komitenta na konkretne zlecenie konkretnego komitenta. Nawet w wypadku ogólnej umowy komisowej, dotyczącej np. sprzedaży całej produkcji komitenta, zachodzi przy każdym poszczególnym interesie sprzedaży konkretne zlecenie, czy to mieszczące się w oddaniu przez komitenta komisantowi do dyspozycji, zgodnie z umową komisową, określonej ilości towaru, czy to nawet przez przyjęcie i wykonanie przez komitenta dyspozycji komisanta co do wysyłki towaru odbiorcom lub tp. Natomiast stosunek, w którym spółka z ogr. odp. zakupuje surowce u osób trzecich, przerabia je we własnym przedsiębiorstwie i sprzedaje swym odbiorcom, a osiągnięte stąd zyski dzieli między swych udziałowców, — wykazuje w stosunku do spólników tak daleko idącą samodzielność decyzji i tak zupełne oderwanie danych interesów od przedsiębiorstw tych spólników, że nawet przy istnieniu ogólnej umowy komisowej (zawartej w niniejszym wypadku w umowie spółki) nie można doszukać się w toku tego rodzaju transakcyj żadnego momentu, który by mógł być uznany za udzielenie spółce przez któregoś ze spólników konkretnego zlecenia zakupu czy sprzedaży. Wynika to i z tej okoliczności, że spółka traktuje te interesy jako jedną całość i dzieli następnie zyski z nich osiągnięte między spólników w stosunku do ich udziałów. Domniemane zatem zlecenie musiałoby następować co do każdej transakcji przez wszystkich spólników łącznie i to w stosunku do ich udziałów, musiałoby się zatem domniemywać obok istnienia spółki z ogr. odp. jeszcze szeregu dorazowych spółek między jej spólnikami do każdego konkretnego interesu zakupu czy sprzedaży. Skoro zaś celom wspólnego prowadzenia tych interesów służy właśnie zawarta przez dane osoby spółka z ogr. odp., a brak jakichkolwiek danych dla konstruowania osobnych dorazowych spółek między tymi samymi osobami dla tych samych celów, musiałaby za komitenta być uznana sama spółka skarżąca, co oczywiście doprowadza całą konstrukcję komisu w danym wypadku do absurdu.

Skoro dane osoby stworzyły w celu m. i. zakupu surowców, ich przerobu i sprzedaży produktów spółkę z ogr. odp., to uzyskane z tych transakcji zyski stanowią zyski tej spółki, a rozdział tych zysków między spólników stanowi w myśl art. 21 ustawy o podatku dochodowym

(poz. 411/25 Dz. Ust.) podstawę do opodatkowania spółki podatkiem dochodowym bez względu na formę, w jakiej ten rozdział zysków następuje. Ujęcie tego rozdziału w formę przekazania zysków zgodnie z przepisami o komisie nie może zmienić istoty rzeczy i istoty stosunku między spółką z ogr. odp. a jej spólnikami. Stosunek ten może być stosunkiem komisu tylko w razie zupełnie jasno i niedwuznacznie zachodzących znamion komisu w odniesieniu do każdej poszczególnej transakcji handlowej, której traktowania jako komisowej spółka domagałaby się; ogólnikowej treści umowa komisowa i sposób przeprowadzania rozliczenia zysków nie jest jeszcze dostateczną podstawą do uznania całokształtu działania spółki za komis. Również pisma spólników, stwierdzające ogólnikowo, że wszystkie transakcje były w danym roku zawierane na ich rachunek i zlecenie, nie udowadniają komisu, gdyż oczywiście wszelkie interesy spółki z ogr. odp. są zawierane zgodnie z wolą spólników i w ich interesie, a więc niejako na ich zlecenie i rachunek, co oczywiście nie odbiera zyskom, z tych interesów czerpanym, charakteru zysków spółki, które stać się mogą zyskami spólników dopiero przez prawidłowe ich rozdzielenie, a które w każdym razie, bez względu na formę podziału, muszą być opodatkowane podatkiem dochodowym.

W tym stanie rzeczy nie dopatrzył się NTA w zaskarżonym orzeczeniu zarzucanych skargą wadliwości i skargę oddalił jako nieuzasadnioną.

Glosa doc. Romana Piotrowskiego — przy orzeczeniu bezpośrednio następującym.

1850.

PODATEK DOCHODOWY.

Zysk podatkowy spółki kartelowej[1]).

Nadwyżka otrzymanej przez spółkę z ogr. odp. prowizji komisowej ponad koszty handlowe, zwrócona — zgodnie z umową komisową — po zamknięciu bilansu spólnikom jako komitentom, stanowi podlegający opodatkowaniu zysk spółki. (Teza).

Wyrok NTA z 26 czerwca 1936 l. rej. 10.679/32 w sprawie firmy: Centrala Zakupu Złomu Polskich Hut Żelaznych Spółka z ogr. odp. w Warszawie przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1930.

[1]) Por. OPA 1849/37.

Skarga zarzuca zaskarżonemu orzeczeniu wadliwość postępowania (niezgodność z aktami) i obrazę art. 21 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) z powodu „uznania sumy 299.031 zł 69 gr za zysk bilansowy, gdy ani rachunek zysków i strat, ani bilans takiego zysku nie wykazują".

NTA rozważył co następuje:

W umowie, zawartej ze swymi spólnikami, skarżąca spółka z ogr. odp. zobowiązała się zakupywać dla nich „na zasadach komisu" potrzebny im złom i dostarczać im go po przeciętnej miesięcznej cenie zakupu z dodaniem przeciętnego kosztu przewozu oraz prowizji w wysokości 3/4% od sumy należności. Wykazaną w księgach Spółki i w załączonym do bilansu, przedłożonego przy zeznaniu, rachunku kosztów handlowych i prowizji „nadwyżkę osiągniętej prowizji" ponad sumę kosztów w kwocie 299.031 zł 69 gr władze obu instancji uznały za zysk, podlegający opodatkowaniu.

NTA uznał, iż ta kwalifikacja znajduje uzasadnienie w treści umowy komisowej, która wyraźnie przyznaje Spółce jako komisantowi prawo do „wynagrodzenia za czynności związane z zakupem złomu". Tej kwalifikacji nie może obalić fakt, iż nadwyżka prowizji, o której mowa, została — jak stwierdza wspomniany wyżej załącznik do bilansu — „spisana na dobro Hut" (tj. spólników) i że stało się to zgodnie z postanowieniem umowy komisowej, w myśl którego wpłaty komitentów, nie wydatkowane na koszty, mają być po sporządzeniu rocznego bilansu zwracane spólnikom w tym stosunku, w jakim były wpłacone. Jeśli się bowiem zważy, iż spółka z ogr. odp. posiada odrębną od spólników osobowość prawną i jest z mocy art. 1 p. 5 ustawy o podatku dochodowym odrębnym podmiotem podatkowym, że przepisy tej ustawy, normujące obowiązek podatkowy i jego rozciągłość, nie przewidują żadnych wyjątków dla takich spółek, które pozostają do swych spólników w stosunku komisanta, że przedsiębiorstwo skarżącej, tj. przedsiębiorstwo komisowe, jest z istoty swej zarobkowym, że wreszcie zwrot nadwyżki otrzymanej prowizji nad koszty handlowe, jakkolwiek przewidziany w umowie komisowej, ma oczywiście swą przyczynę nie w stosunku komisanta do komitenta, lecz w charakterze komitentów jako spólników spółki z ogr. odp., będącej komisantem, — to uznać należy za uzasadnione stanowisko władzy, że dokonany zwrot jest w istocie swej formą podziału zysku spółki. Taka zaś wypłata nie może w myśl art. 21 w związku z art. 6 ustawy ani uszczuplić podstawy wymiaru podatku, ani wymiaru udaremnić.

Skoro zarzut obrazy prawa materialnego okazał się nieuzasadnio-

ny, upada także podniesiony w skardze zarzut wadliwości postępowania. Art. 21 ustawy bowiem nie tylko nie zabrania zmiany dla celów wymiarowych — zatwierdzonego zamknięcia rachunkowego, lecz nawet przepisuje taką zmianę, jeśli ona jest potrzebna w celu uzgodnienia zamknięcia z przepisami tegoż art. 21 i innych powołanych w jego tekście artykułów. Tego prawa prostowania zamknięcia jako „bilansu podatkowego" nie może wykluczyć ani fakt, że płatnik nie wykazał zysku, lecz stratę, ani też fakt, że — jak w niniejszym przypadku — nie sporządził zupełnie rachunku zysków i strat, kierując się zapatrywaniem — którego trafności ze stanowiska prawa handlowego NTA nie ma powodu rozpatrywać — iż brak zysków, wynikający z treści zawartych przez niego umów, zwalnia go od obowiązku sporządzenia takiego rachunku.

Z tych powodów NTA skargę oddalił.

I. Tezy obu wyroków NTA dotyczą na tle różnych stanów faktycznych tej samej interesującej kwestii opodatkowania dochodów kartelowej spółki z ogr. odp.

W obu wypadkach skarżące spółki z ogr. odp. bronią się przeciwko wymiarowi podatku dochodowego, wykazując, że same jako takie w ogóle żadnych dochodów nie mają i nie mogą mieć, gdyż wedle założenia swoich statutów wszelkie interesy, jakie prowadzą, uskuteczniają wprawdzie w imieniu spółek ale wyłącznie z polecenia i na rachunek swoich spólników; dla siebie zatrzymują jedynie umówioną prowizję, względnie nawet i tej nie, a tylko pokrycie poniesionych kosztów handlowych, związanych z prowadzeniem wspólnego biura kartelowego (tak właśnie w sprawie „Centrali Zakupu Złomu").

NTA oddalił skargi obu spółek.

W argumentacji swego negatywnego stanowiska w wyroku l. rej. 10.679/32 NTA powołuje się na art. 1 p. 5 ustawy o podatku dochodowym, stwierdzając, że przepis ten „n i e p r z e w i d u j e ż a d n y c h w y j ą t k ó w d l a t a k i c h s p ó ł e k, k t ó r e p o z o s t a j ą d o s w y c h s p ó l n i k ó w w s t o s u n k u k o m i s a n t a".

Art. 1 wymienia taksatywnie osoby, obowiązane do opłacania podatku dochodowego, wskazując m. i. jako takie pod p. 5 także „osoby prawne". Artykuł ten rzeczywiście nie przewiduje przy tym żadnych wyjątków dla spółek, które pozostają do swych spólników w stosunku komisanta, bo, jak dalej wykazuję postanowienie takie byłoby zbędne. Artykuł ten wskazuje jednak w tym samym ustępie (p. 5) wyraźnie, od czego osoby prawne mają opłacać podatek dochodowy, a mianowicie, o ile zarząd ich znajduje się na obszarze Rzeczypospolitej, jak to w obu naszych wypadkach ma miejsce, — „od całego d o c h o d u".

Jakie dochody podlegają opodatkowaniu, ustawa dokładnie określa.

Art. 3 wylicza przede wszystkim poszczególne źródła dochodów. Wyliczenie to z natury rzeczy nie jest zupełne. Dlatego kończy je ustawa postanowieniem (art. 3 p. 6), że opodatkowaniu podlegają również dochody „z wszelkiego rodzaju źródeł dochodu, niewymienionych" w art. 3.

W dalszym ciągu konkretyzuje ustawa (art. 6) pojęcie samego dochodu; musi on się łączyć trwale ze swoim źródłem (art. 3), które nadaje mu charakter perio-

dycznych wpływów. Wszelkiego rodzaju jednorazowe dochody ustawa (art. 7) wyraźnie wyłącza spod pojęcia dochodu, podlegającego opodatkowaniu.

II. „Centrala Zakupu Złomu Polskich Hut Żelaznych", jako spółka z ogr. odp. stanowi niewątpliwie zgodnie z przepisem art. 1 p. 5 ustawy o podatku dochodowym odrębny podmiot podatkowy.

Każda spółka z ogr. odp. jest poza tym z mocy samej ustawy spółką handlową, a jako taka kupcem rejestrowym (art. 5 kod. handl.). Tym samym każda spółka z ogr. odp. tworzy przedsiębiorstwo handlowe, które art. 3 p. 3 a) ustawy o pod. doch. wymienia jako jedno ze źródeł dochodów, objętych opodatkowaniem. Takim przedsiębiorstwem handlowym jest bezsprzecznie także „Centrala Zakupu Złomu Polskich Hut Żelaznych", ale, jak dalej wyjaśniam, tylko formalnie.

Do wymiaru podatku dochodowego nie wystarcza jednak samo istnienie podmiotu opodatkowania i źródła dochodów. Ustawa żąda nadto, aby dane źródło rzeczywiście jakikolwiek dochód swemu właścicielowi czy posiadaczowi przynosiło, bo przedmiotem opodatkowania jest w każdym wypadku wyłącznie ów efektywny, w ustawie dokładnie określony dochód, a nigdy samo źródło tego dochodu.

Czy i jakie dochody, podlegające opodatkowaniu, miała „Centrala Zakupu Złomu Polskich Hut Żelaznych"?

Zakres działania przedsiębiorstwa tej spółki określa powołana w motywach wyroku NTA umowa, jaką spólnicy tej spółki zawarli z nią samą. Wedle tej umowy przedsiębiorstwo „Centrali Zakupu Złomu Polskich Hut Żelaznych" polega na tym, że spółka ta zakupuje — „na zasadach komisu" — wyłącznie dla użytku przedsiębiorstw swoich spólników potrzebny im do produkcji złom i dostarcza go im po przeciętnej cenie miesięcznej, po jakiej sama ten złom zakupuje, doliczając do tej ceny przeciętne koszty przewozu, przez siebie zapłacone oraz „prowizję" w wysokości ¾% od sumy należności.

Użyte w cytowanej umowie określenia — „na zasadach komisu" i „prowizja" — ująłem w cudzysłów, bo równocześnie postanawia ta sama umowa, że wpłaty komitentów, nie wydatkowane na koszty, mają być po sporządzeniu rocznego bilansu zwracane spólnikom w tym stosunku, w jakim były wpłacone.

Z treści tego postanowienia umowy wynika zatem całkiem niedwuznacznie, że rzekoma „prowizja" w rzeczywistości nią nie jest, że nie stanowi ona absolutnie żadnego „wynagrodzenia" spółki za czynności związane z zakupem złomu, mimo że kontrahenci sami ją tak w umowie określili, lecz że jest to pewna procentowo określona suma pieniężna, którą każdy ze spólników wpłaca spółce z góry wyłącznie na rachunek i na pokrycie efektywnych kosztów handlowych spółki, związanych z zakupem i dostawą złomu dla spólników. Zależnie od tego, czy te uskutecznione z góry wpłaty pokrywają poniesione przez spółkę koszty handlowe lub nie, muszą je spólnicy stosunkowo uzupełnić bądź też otrzymują zwrot wpłaconych nadwyżek.

Już zatem z samej treści umowy, na której NTA oparł swój wyrok, wynika, że w ogóle cały przedmiotowy stosunek umowny spólników ze spółką nie jest komisowy, mimo że go kontrahenci w tej umowie tak nazwali. Naczelnym bowiem wymogiem ustawowym umowy komisu (art. 581 kod. handl.) jest, aby komitent był kupcem czyli osobą, która we własnym imieniu prowadzi przedsiębiorstwo zarobkowe (art. 2 § 1 kod. handl.). Tymczasem „Centrala Zakupu Złomu Polskich Hut Żelaznych" jako spółka z ogr. odp. jest wprawdzie kupcem zgodnie z postanowieniem art. 5 kod. handl., ale jak się okazuje, tylko formalnie, tzn. jedynie z powodu przybrania formy spółki z ogr. odp. W rzeczywistości bowiem spółka ta, jakkolwiek jest przedsiębiorstwem handlowym, nie jest kupcem w rozumieniu art. 2 kod. handl., bo nie prowadzi żadnego przedsiębiorstwa zarobkowego. Jako

taka „Centrala Zakupu Złomu“ mimo odmiennych pozorów nie jest i nie może być uważana za przedsiębiorstwo komisowe w rozumieniu art. 581 kod. handl.

Okoliczność, że sami uczestnicy nazywają swoją spółkę komisową, nie może zmienić istotnego stanu rzeczy ani tym bardziej istotnych znamion przyjętej w kodeksie handlowym definicji komisu. Z treści przedmiotowej umowy wynika zresztą jasno, że bynajmniej nie leżało w intencji uczestników tej umowy nadać „Centrali Zakupu Złomu“ charakter przedsiębiorstwa ściśle komisowego. Przez użycie określenia: „na zasadach komisu“ chcieli kontrahenci jedynie zaznaczyć, że „Centrala Zakupu Złomu“ będzie złom zakupywać we własnym imieniu ale wyłącznie na ich rachunek. Przez równoczesne bowiem pozbawienie „Centrali Zakupu Złomu“ możności czerpania jakichkolwiek zarobków w szczególności także z tych zakupów złomu, odjęto im całkiem wyraźnie charakter komisowy w znaczeniu art. 581 kod. handl. Powstał w ten sposób stosunek umowny, tylko podobny do komisu, stanowiący odrębny typ umowy zlecenia (art. 498 § 1 kod. zobow.), której zresztą innym kwalifikowanym rodzajem jest w istocie także komis.

Zważywszy zatem, że przedsiębiorstwo „Centrali Zakupu Złomu“ nie jest ani komisowym w ścisłym, prawnym znaczeniu, ani w ogóle żadnym innym przedsiębiorstwem zarobkowym, stwierdzić musimy, że w niniejszym wypadku nie tylko brak jakiegokolwiek dochodu, podlegającego opodatkowaniu, ale co więcej, brak nawet źródła takiego dochodu.

III. Odmienne zapatrywanie NTA w tej sprawie opiera się nie tylko na uznaniu niekomisowego i niezarobkowego przedsiębiorstwa „Centrali Zakupu Złomu“ za komisowe przedsiębiorstwo zarobkowe, ale także na niespornym fakcie, że w danym wypadku komitenci są zarazem spólnikami spółki, która jest ich komisantem. Z tego bowiem faktu wyciąga NTA konkluzję, która rozwija bliżej zasadniczą tezę NTA, wyrażoną w tej sprawie, że ustawa o podatku dochodowym „nie przewiduje żadnych wyjątków dla takich spółek, które pozostają do swych spólników w stosunku komisanta“. NTA oddalił zatem skargę „Centrali Zakupu Złomu“ nie tylko dlatego, że przedsiębiorstwo jej uznał za komisowe, a tym samym za zarobkowe, ale przede wszystkim dlatego, że w ogóle nie uznaje prawnej skuteczności istnienia stosunku komisowego między spółką z ogr. odp. a jej spólnikami w ramach ustawy o podatku dochodowym. Dlatego wszelkie zwroty, dokonywane przez spółkę-komisantkę na rzecz swoich spólników-komitentów w następstwie istniejącego między nimi stosunku komisowego, nawet zwrot nadpłaconych przez spólników z tego tytułu kosztów handlowych traktuje NTA jako „formę podziału zysku spółki“. Wykładnia, respektująca w takich razach istnienie stosunku komisowego, uszczuplałaby zdaniem NTA podstawy wymiaru podatku względnie udaremniałaby ten wymiar z naruszeniem art. 21 ustawy o pod. doch.

Skoro jednak się ustali, że dany komisant lub inny kupiec albo nie kupiec, osoba fizyczna lub prawna, nie ma ze swego przedsiębiorstwa czy zawodu, podlegającego opodatkowaniu, żadnego dochodu, nie będzie można nie istniejącego dochodu opodatkować. Tak samo, skoro się wykaże, że pewna osoba fizyczna lub prawna (w szczególności spółka z ogr. odp.), nazywana słusznie lub niesłusznie komisantem, zgodnie z założeniem i wolą kontrahentów nie otrzymuje za spełniane czynności handlowe absolutnie żadnego wynagrodzenia, lecz tylko zwrot rzeczywistych kosztów, wydatków, poniesionych przy wykonywaniu zleconych jej czynności, nie można takiej osobie wbrew niespornemu stanowi faktycznemu imputować, że ona jednak czerpie z tego dochód, poczytując za taki zwrócone jej wydatki, związane z wykonaniem danych czynności handlowych. Tym bardziej nie można dopatrywać się podlegającego opodatkowaniu dochodu w zwracanych kontrahentom nadwyżkach sum,

wpłaconych przez nich przyjmującej zlecenie osobie z góry na pokrycie kosztów, związanych z wykonaniem zleconych czynności. Czy kontrahenci tę wpłaconą przez siebie zaliczkę na pokrycie kosztów nazwali „prowizją“, „wynagrodzeniem“ lub inaczej, jest szczegółem dla oceny sprawy najzupełniej obojętnym. O tym, czy pewien dochód podlega opodatkowaniu, w żadnym wypadku nie może decydować jak go podatnik zechce nazwać.

Nieistotna, dla sprawy całkowicie obojętna, jest również okoliczność, czy kontrahentów, tj. osoby dające zlecenie i osobę przyjmującą zlecenie wykonania określonych czynności handlowych bez żadnego zarobku, łączy równocześnie jakiś inny stosunek umowny, w szczególności kontrakt spółki z ogr. odp., w którego następstwie właśnie dana spółka wykonuje zlecone jej przez spólników czynności handlowe wyłącznie na ich rachunek, bezpłatnie. Skoro bowiem żadna ustawa, a w szczególności także ustawa o podatku dochodowym nie zabrania nikomu, żadnej osobie fizycznej ani prawnej korzystać z bezpłatnych usług handlowych innej osoby fizycznej lub prawnej, tym bardziej nie można tego prawa odmówić żadnej osobie fizycznej ani prawnej, lub ich grupie, która przy pomocy odpowiedniej organizacji chce *sama sobie* pewne usługi handlowe darmo świadczyć.

Przykładem takiej organizacji jest właśnie „Centrala Zakupu Złomu Polskich Hut Żelaznych“. Zlecone sobie czynności handlowe spółka ta wykonuje bez żadnego własnego zysku, bo zleceniodawcy są zarazem jedynymi jej spólnikami. W istocie rzeczy firmy hutnicze, uczestniczące w tej spółce, same sobie zlecają wspólny zakup potrzebnego im do produkcji złomu, z tym, że jako zleceniodawcy występują wprawdzie łącznie, związani również sui generis spółką handlową (bez osobowości prawnej), ale *indywidualnie*, natomiast jako zleceniobiorcy występują pod *jedną wspólną firmą* wyłącznie w tym celu przez siebie utworzonej spółki z ogr. odp.

Organizując w ten sposób wspólny zakup surowca dla własnego użytku, uczestnicy „Centrali Zakupu Złomu“ nie stanowią żadnego wyjątku; poszli utartą drogą, w ruchu kartelowym powszechnie stosowaną, zarówno w Polsce, jak i za granicą. Niezarobkowy charakter wszelkich tego rodzaju spółek wspólnego zakupu jest ich klasycznym znamieniem. Dlatego także i pod tym względem „Centrala Zakupu Złomu“ nie jest niczym wyjątkowym. Nie tylko treść statutów takich spółek zazwyczaj zastrzega się przeciwko osiąganiu przez nie jakichkolwiek zysków, ale sama ich istota temu się sprzeciwia. Spółki te są istotnie jedynie wspólnym *narzędziem*, *wspólnym organem administracyjnym* działających w porozumieniu kartelowym przedsiębiorstw, a nie ich nowym, wspólnym przedsiębiorstwem *zarobkowym*.

IV. Dezorientację niemałą wprowadza przy tym fakt nadawania takiemu kartelowemu organowi, nie obliczonemu na żaden własny zysk, formy spółki z ogr. odp., która z ustawy jest kupcem (art. 5 kod. handl.), a jako kupiec stanowi ta spółka zarobkowe przedsiębiorstwo handlowe.

Nie ulega wątpliwości, że przy kodyfikacji przepisów polskiego kodeksu handlowego o spółce z ogr. odp. nie liczono się z możliwością powstania takiej spółki, która by mogła nie być zarobkowa, jakkolwiek spółki takie były w polskim ruchu kartelowym już wtedy powszechnie stosowane. Być może, że świadomie nie chciano się z tym liczyć i dlatego postanowiono bezwzględnie, że każda spółka z ogr. odp. jest kupcem (art. 5 kod. handl.), który we własnym imieniu prowadzi przedsiębiorstwo zarobkowe (art. 2 kod. handl.). Ale jak to zwykle w takich razach bywa, ilekroć zachodzi konflikt między przepisami prawa a istotnymi potrzebami życia, zwy-

ciężają te ostatnie, żłobiąc sobie wartkim strumieniem własne koryto poprzez niedostosowane do nich postanowienia prawne.

Powstaje pytanie, czy organizacje kartelowe korzystając dla swoich celów z formy spółki z ogr. odp. w sposób nieprzewidziany w kodeksie handlowym, nie naruszają przez to jakichś bezwzględnie obowiązujących przepisów prawnych, których naruszenie powodowałoby nieważność dokonanych czynności prawnych względnie uprawniałoby sądy rejestrowe do odmowy zarejestrowania kartelowych spółek z ogr. odp. jako sprzecznych z ustawową konstrukcją tej formy spółki handlowej.

Cele, dla których można zawiązać spółkę z ogr. odp., określa art. 158 kod. handl. bardzo ogólnikowo: „Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością można zawiązywać w celach gospodarczych, o ile ustawy nie zawierają ograniczeń".

Cele każdego kartelu są niewątpliwie gospodarcze. Ustawa o kartelach z 28 marca 1933 legalizuje byt wszelkich umów kartelowych, sporządzonych w dowolnej formie byle pisemnej, uprawniając Ministra Przemysłu i Handlu do rozwiązywania jedynie tych umów kartelowych, które zagrażają dobru publicznemu. Każda kartelowa spółka z ogr. odp. w typie „Centrali Zakupu Złomu" jest również z istoty swej spółką handlową i kupcem, ale nie zarobkowym i tylko co do tego ostatniego momentu zachodzi bardzo istotna różnica między prawnym pojęciem spółki z ogr. odp. a jej kartelową odmianą.

Ujmując tę różnicę ściśle, należy stwierdzić, że sięga ona jeszcze głębiej, bo zaznacza się nie tyle w płaszczyźnie samej spółki z ogr. odp., ile raczej w ramach pojęcia samego kupca. Kartelowe spółki z ogr. odp. stworzyły specjalny typ kupca, który nie jest zarobkowy i dlatego nie podpada pod pojęcie kupca z art. 2 kod. handl. Dopiero wtórnym zjawiskiem tego stanu rzeczy jest fakt, że pewne (kartelowe) spółki z ogr. odp. nie są kupcem w rozumieniu kodeksu handlowego wbrew art. 5.

Pod tym względem niezarobkowe spółki kartelowe z ogr. odp. są gospodarczo bardzo zbliżone do „zrzeszeń przemysłowych" tworzonych na zasadzie art. 69 i n. prawa przemysłowego, które również nie mają żadnych własnych, bezpośrednich celów zarobkowych, i tylko pośrednio przez spełnianą przez siebie pracę organizacyjną przyczyniają się bardzo wydatnie do podniesienia zarobków swoich członków.

Brak cechy bezpośredniego zarobkowania różni kartelowe spółki z ogr. odp. niewątpliwie bardzo istotnie od ich ustawowego pierwowzoru. Brak ten jednak m. zd. nie jest taki, aby sąd rejestrowy musiał wzywać do jego usunięcia pod rygorem grzywny (art. 173 § 2 kod. handl.), a tym mniej pod rygorem rozwiązania zgłoszonej spółki (art. 173 § 3 kod. handl.). Natura gospodarcza bowiem tego braku jest w niniejszym wypadku taka wyjątkowa, że właśnie istnienie jego ma „istotne znaczenie dla dalszego istnienia spółki" ale w sensie pozytywnym, nie w negatywnym, w jakim słowa te użyte są w art. 173 § 3 kod. handl., czyli bez tego braku cel gospodarczy spółki byłby udaremniony.

Ów specyficzny, niezarobkowy charakter kartelowych spółek z ogr. odp. musi być zatem brany pod uwagę w zakresie kompetencji ustawy o podatku dochodowym. Skoro tego rodzaju spółki istnieją legalnie, ich odrębny charakter gospodarczy, związany integralnie z ich istotnym celem, powinien być respektowany także przez władze podatkowe. Zobowiązuje je do tego zarówno logiczna, jak i ściśle gramatyczna wykładnia ustawy o podatku dochodowym, która, jak wyżej wykazałem, opodatkowuje tylko płynące z ustawowo określonych źródeł dochody spółek z ogr. odp., a nie same spółki te jako takie.

V. W sprawie drugiej kartelowej spółki z ogr. odp., tj. „Związku Koksowni"

NTA zyski z interesów komisowych, prowadzonych przez „Związek Koksowni" na rachunek swoich spólników, uznał zgodnie z zaskarżoną decyzją za podlegające opodatkowaniu zyski spółki wyłącznie dlatego, że przedmiotowemu stosunkowi komisowemu odmówił cech komisu.

Uzasadnienie tego stanowiska NTA zasługuje na szczególną uwagę.

Aby je należycie zrozumieć i móc wyrobić sobie sąd o jego trafności, konieczne jest poznanie istotnych postanowień tych dokumentów umownych „Związku Koksowni", na które NTA powołał się w swoim wyroku i na których oparł swoje ustalenia prawne, a które orientują od razu, że ta kartelowa spółka z ogr. odp. różni się zasadniczo od spółki „Centrali Zakupu Złomu Polskich Hut Żelaznych".

„Związek Koksowni" jest przede wszystkim przedsiębiorstwem zarobkowym i kupcem w ścisłym znaczeniu art. 2 kod. handl. dlatego, że zlecone sobie przez spólników czynności (przerób i sprzedaż produktów ubocznych, pochodzących z koksowni spólników) załatwia za stałym wynagrodzeniem w postaci umówionej prowizji gestyjnej.

W przeciwieństwie zatem do „Centrali Zakupu Złomu", która nie miała i nie mogła mieć żadnych własnych dochodów, „Związek Koksowni" rozporządza własnymi, stałymi źródłami dochodów, które przynoszą tej spółce jej własne dochody, podlegające oczywiście jako takie opodatkowaniu zgodnie z przepisami art. 1, 3 i 21 ustawy o pod. doch.

Z treści tych samych umów organizacyjnych „Związku Koksowni" wynika również ponad wszelką wątpliwość, że wolą uczestników tej spółki jest, aby przetwarzanie i sprzedaż produktów ubocznych, pochodzących z ich koksowni, odbywały się w zakładach spółki i pod jej firmą ale *wyłącznie na rachunek spólników*.

Stosunek swój do spółki („Związku Koksowni") co do tych interesów spólnicy określili jako komisowy. Natomiast NTA odmówił temu stosunkowi cech komisu i uznał dotyczące interesy spółki, na równi ze wszystkimi innymi jej interesami, za jej własne interesy, wynikające z samego stosunku spółki, prowadzone zatem przez spółkę nie tylko we własnym imieniu ale także na własny rachunek. Dlatego także zyski z tych czynności uznał NTA zgodnie z zaskarżoną decyzją za podlegające opodatkowaniu dochody spółki, a nie spólników. Zdaniem NTA ogólnikowe stwierdzenie w dotyczących dokumentach umownych spólników, że dane transakcje spółki były zawierane na ich rachunek i zlecenie, nie udowadnia komisu.

VI. Kodeks handlowy (art. 581) określa komis jako umowę, przez którą „kupiec (komisant) podejmuje się kupna lub sprzedaży rzeczy ruchomych lub papierów wartościowych w imieniu własnym, a na rachunek innej osoby (komitenta)".

W cyt. artykule a tak samo w żadnym innym kodeks handlowy nie interesuje się zupełnie ani *formą* umowy komisowej ani też tym, czy jedną umową komisową objęto załatwienie *jednego* lub więcej interesów komisowych. Stylizacja art. 581 (użycie liczby mnogiej przy rzeczach ruchomych i papierach wartościowych) przemawia raczej za ustawowo przewidzianą możnością objęcia jedną umową nieograniczonej ilości interesów komisowych. Dlatego obce jest kodeksowi handlowemu rozróżnianie między ogólną i nieogólną umową komisową. Kodeks nie żąda również żadnego specjalnego konkretyzowania interesów komisowych. Do ważnego zaistnienia umowy komisowej wystarcza w zupełności, jeżeli będzie wiadome, jakie (jakiego rodzaju) rzeczy ruchome czy papiery wartościowe mają być sprzedane lub zakupione i na jakich warunkach, przy czym nawet co do ceny sam kodeks dozwala na pewne pozaumowne odchylenia (art. 583 i 584).

Skoro zatem w przedmiotowych umowach, zawartych przez poszczególnych

spólników ze swoją spółką („Związkiem Koksowni"), określono dokładnie, jakie produkty uboczne, pochodzące z koksowni spólników, w jaki sposób i na jakich warunkach mają być zbywane przez „Związek Koksowni" na rachunek spólników (koksowni), uważam, że przedmiot tych umów zlecenia został dostatecznie skonkretyzowany.

Odmienne pod tym względem ustalenie NTA zdaje się stąd pochodzić, że NTA oparł je na samym statucie „Związku Koksowni", stwierdzając, że przedmiotową umowę komisową „zawarto w niniejszym wypadku w umowie spółki". Tymczasem statut tej spółki zgodnie z przeważającą w ruchu kartelowym praktyką ogranicza się jedynie do zaznaczenia celu spółki, że ona przerabia lub też zbywa produkty spólników jak również produkty przejęte od obcych w stosunku komisyjnym; to postanowienie statutu określa tylko jeden z celów spółki i uprawnia ją do zawierania tego rodzaju umów komisowych, ale bynajmniej nie stanowi samego zawarcia jakiejkolwiek umowy komisowej, która w tym wypadku byłaby rzeczywiście zbyt ogólnikowa i nic nie mówiąca. Dopiero w oparciu o ten przepis statutu „Związek Koksowni" zawarł ze swoimi spólnikami (koksowniami) równobrzmiące umowy (powołane w wyroku NTA), w których spólnicy zlecili mu przerób i zbyt określonych produktów na oznaczonych warunkach we własnym imieniu ale na ich wyłączny rachunek.

Nieistotny dla przyjęcia istnienia umowy komisowej jest również sposób, w jaki komisant rozlicza się ze swoimi komitentami ze zleconych mu przez nich interesów. Skoro zadaniem komisanta jest sprzedaż rzeczy ruchomych tego samego rodzaju, tej samej wartości i na tych samych warunkach, pochodzących od kilku komitentów, którzy w następstwie istniejącej między nimi umowy spółki oddają te rzeczy wspólnemu komisantowi w ilościach (kontyngentach), określonych wedle pewnego wspólnie umówionego klucza, jest rzeczą zupełnie naturalną, że także osiągnięte z tych zleconych interesów zyski są komitentom-spólnikom wypłacane w stosunku do tego, co dali komisantowi do wspólnej sprzedaży, czyli w stosunku do ich udziałów. Taki sposób rozliczania się komisanta ze swoimi komitentami tym bardziej należy uznać za prawnie dozwolony i nie kolidujący z komisowym charakterem danej umowy, że kodeks handlowy nie zawiera pod tym względem żadnych zastrzeżeń ani ograniczeń.

Wątpliwość co do komisowego charakteru przedmiotowego stosunku zlecenia budzi natomiast inna okoliczność, pominięta przez NTA, a dotycząca uprzedniego *przerobu* przez spółkę-komisanta produktów zleconych jej przez spólników do sprzedaży.

Art. 581 kod. handl. ogranicza wyraźnie pojęcie komisu do samego *kupna* lub *sprzedaży* rzeczy ruchomych i papierów wartościowych. Tymczasem w tym wypadku sprzedaż produktów spólników przez spółkę jest nierozdzielnie połączona z uprzednim przerobieniem tych produktów przez spółkę.

Gdyby przedmiotem zlecenia było samo tylko przerobienie pewnych rzeczy ruchomych, nie ulega wątpliwości, że nie byłaby to umowa komisowa w rozumieniu art. 581 kod. handl. Skoro jednak w niniejszym wypadku przedmiotem zlecenia jest nie tylko przerobienie ale także sprzedaż przerobionych rzeczy ruchomych, uważam, że sprzedaż ta nie traci przez to swego komisowego charakteru, tak, jak z drugiej strony *samo* przerabianie rzeczy ruchomych nie stanie się komisowym przez to, że jest integralnie połączone z następną komisową sprzedażą przerobionych rzeczy.

Przedmiotowe umowy zlecenia przedstawiają zatem typ umowy złożonej, częściowo komisowej, częściowo niekomisowej, w następstwie czego przepisy ko-

deksu handlowego o komisie mogą znaleźć zastosowanie tylko do komisowej części tego stosunku umownego.

Komisowy charakter spornego stosunku umownego zamąca natomiast daleko bardziej inna okoliczność, również pominięta przez NTA, a łącząca się z faktem, że komitenci i ich wspólny komisant, to w tym wypadku te same osoby, te same przedsiębiorstwa przemysłowe, które jako komitenci występują indywidualnie, a jako swój własny komisant występują łącznie pod jedną wspólną firmą specjalnie właśnie w tym celu wyłącznie przez siebie utworzonej spółki z ogr. odp.

Otóż powstaje poważna wątpliwość, czy przy tego rodzaju stosunkach komisowych, w ruchu kartelowym zresztą stale praktykowanych, osoba komisanta, jako samoistnego kupca jest dostatecznie wyodrębniona od osób swoich komitentów, od których może być zależna gospodarczo, ale nie może stanowić ich własnego przedsiębiorstwa, jak to właśnie ma miejsce zarówno w sprawie „Związku Koksowni" jak i w sprawie „Centrali Zakupu Złomu Polskich Hut Żelaznych".

Co do tej drugiej spółki z ogr. odp. wyjaśniłem już wyżej, że nie może ona być w ogóle uważana za komisanta swoich spólników dla braku charakteru zarobkowego, a tym samym charakteru kupca w rozumieniu art. 2 kod. handl. Dlatego obecne rozważania ograniczam do spółki „Związku Koksowni".

Nie należy zapominać, że przy komisie momentem istotnym jest nie tylko ściśle formalna, prawna odrębność i samodzielność osób komisanta i komitenta, ale także gospodarcza ich odrębność. Wyjaśniając naturę prawną komisu, jako jednego z typów umowy zlecenia, bardzo trafnie stwierdził Grünhut, że m. i. różni się komisant od zwykłego mandatariusza tym, że przy załatwianiu zleconych mu interesów występuje we własnym imieniu i operuje własnym kapitałem i kredytem, podczas gdy zwykły mandatariusz działa w imieniu i przy pomocy kapitału oraz kredytu swego mandanta. Dlatego zgodnie z praktyką Sądu Rzeszy podkreślają komentatorzy niemieccy, że skład komisanta nie może być nigdy przedsiębiorstwem filialnym komitenta. Tymczasem „Związek Koksowni", podobnie jak inne spółki kartelowe tego typu, jak to wyżej już przedstawiłem, jest w istocie tylko stworzonym ad hoc wspólnym organem administracyjnym przedsiębiorstw spólników, realizujących przy jego pomocy cele swego porozumienia kartelowego, przy czym organ ten ma niekiedy charakter, ściślej mówiąc, formę samodzielnego przedsiębiorstwa zarobkowego; taką właśnie ma „Związek Koksowni".

Odrębność przedsiębiorstwa „Związku Koksowni" doznaje silnego podkreślenia przez przerabianie i sprzedaż także obcych produktów na zlecenie osób trzecich, nie będących spólnikami „Związku Koksowni". Sprzedaż tych produktów przez „Związek Koksowni" we własnym imieniu a wyłącznie na rachunek zlecających osób trzecich— niespólników, ma niewątpliwy charakter komisowy. To wszystko nie zmienia jednak w niczym istotnego charakteru analogicznych czynności (przetwarzanie i sprzedaż takich samych produktów), wykonywanych przez „Związek Koksowni" na zlecenie i rachunek swoich spólników. Co do tych czynności „Związek Koksowni" nie przestaje być nadal tylko własnym organem swoich spólników, przez nich samych w tym właśnie celu utworzonym, aby łącznie załatwiać zlecone mu przez tychże spólników funkcje.

Dlatego zgodnie z NTA, jakkolwiek z innej przyczyny, nie uważam tego stosunku za komisowy w rozumieniu art. 581 kod. handl.

Z drugiej jednak strony niesporny jest fakt istnienia stosunku zlecenia mię-

dzy spólnikami „Związku Koksowni“ a tą spółką. Niesporny jest fakt, że spółka ta obok interesów komisowych, załatwianych na rachunek osób trzecich — niespólników, prowadzi także całą grupę interesów również we własnym imieniu ale wyłącznie na rachunek swoich spólników. Niesporny jest również fakt, że dzieje się to na podstawie wyraźnych umów kontrahentów, które w obliczu prawa są ważne. Szczegół, jak kontrahenci te umowy zlecenia nazwali, jest dla istnienia tych umów nieistotny. Dlatego odmówienie tym umowom cechy umów komisowych nie przekreśla ich istnienia jako zwyczajnych umów zlecenia.

Skoro zatem przedmiotowe umowy zlecenia nadal ważnie istnieją, powodując m. i. ten prawnie dozwolony skutek, że interesy, przeprowadzone w wykonaniu tych umów zlecenia, przynoszą bezpośrednie dochody osobom mandantów, a mandatariuszowi dają tylko umówioną prowizję gestyjną, żadna władza państwowa nie może negować tych ważnych skutków prawnych dozwolonych i prawnie chronionych czynności prawnych swoich obywateli.

Dlatego, gdyby nawet taka wykładnia miała rzeczywiście stwarzać możność obchodzenia przepisów ustawy o podatku dochodowym przez niekartelowe spółki z ogr. odp. przez fingowanie nie istniejącego stosunku komisowego między spółką a spólnikami, należałoby ją mimo to stosować, gdyż odpowiada ona ściśle obowiązującym przepisom prawnym. Jak dalece jednak płonne byłyby wszelkie w tym kierunku obawy, o tym przekonuje nas już sam przykład „Związku Koksowni“, która to spółka mimo swego 100%-owego charakteru kartelowego nie ukrywa swoich naprawdę w ł a s n y c h interesów pod płaszczykiem komisu lub innego mandatu. Natomiast każdej niekartelowej spółce z ogr. odp., gdyby nawet chciała, nie udałoby się nadać swemu przedsiębiorstwu charakteru komisanta czy innego mandatariusza swoich spólników. Pozorny charakter takiego stosunku obligacyjnego byłby z łatwością demaskowany przez g o s p o d a r c z y charakter danej spółki.

Słusznie dlatego podkreśla się w nauce niemieckiej zgodnie z praktyką Trybunału Skarbowego Rzeszy konieczność uwzględniania przy rozstrzyganiu podatkowych kwestii kartelowych przede wszystkim ich strony gospodarczej; konieczne jest to w szczególności dlatego, że momenty ściśle gospodarcze przeważają przy tych zagadnieniach a pojęcia prawa podatkowego nie są dostosowane do form organizacyjnych współczesnej gospodarki.

Doc. Roman Piotrowski

1851.

PODATEK DOCHODOWY.

Stawki podatkowe.

Ustęp przedostatni art. 23 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) ma zastosowanie także przy wymiarze podatku od dochodu przekraczającego 200.000 zł. (Teza).

Wyrok NTA z 19 maja 1937 l. rej. 7867/34 w sprawie Natana Herszen-

berga przeciw Komisji Odwoławczej w Łodzi w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1930.

...Skarga zarzuca..., iż władza mylnie obliczyła podatek od dochodu, ustalonego na kwotę 240.569 zł 12 gr, w ten sposób, że zastosowała przepisy ust. 2 i 3 art. 23 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.), natomiast nie zastosowała ust. 4 tegoż artykułu, wskutek czego po potrąceniu podatku pozostało skarżącemu z dochodu mniej, niż byłoby pozostało z dochodu 239.999 zł po potrąceniu podatku.

Zarzut ten uznał NTA za uzasadniony.

Władza pozwana stoi na stanowisku, iż przepis ust. 4 art. 23 nie ma zastosowania do dochodów ponad 200.000 zł. Jednak przepis ten odnosi się wedle swego brzmienia nie tylko do opodatkowania wedle skali z ust. 1 tegoż artykułu, lecz stanowi ogólnie, iż podatek należy wymierzać w ten sposób, by z dochodu wyższego stopnia po potrąceniu podatku nie pozostało nigdy mniej niż z najwyższego dochodu stopnia bezpośrednio niższego. Wprawdzie przy dochodach ponad 200.000 zł ustawa już nie mówi o „stopniach", lecz podaje ogólną zasadę obliczenia podatku — jednak zasada ta, polegająca na stopniowaniu dochodu o okrągłe sumy 8.000 zł, a podatku o okrągłe sumy 2.000 zł[1]), zawiera faktycznie kontynuację stopni dochodu poszczególnie wymienionych. Skoro ponadto ust. 4 art. 23 umieszczony jest po przepisie (ustępu 2) stanowiącym właśnie o opodatkowaniu dochodu ponad 200.000 zł i żadnego wyjątku dla podatku, wymierzonego wedle tego przepisu, nie zawiera, uznać należy, że odnosi się on do wszystkich wymiarów podatku, dokonanych na podstawie poprzedzających ten ustęp przepisów art. 23.

Z tego powodu uchylił NTA zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z prawem.

1852.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Obrót przedsiębiorstw przemysłowych: Opłaty stemplowe od rachunków oraz opłaty na Fundusz Pomocy Bezrobotnym[2]).

Opłaty stemplowe od rachunków oraz opłaty na Fundusz Pomocy

[1]) Według ustawy w brzmieniu poz. 6/36 Dz. Ust.: 3.500 zł od każdych pełnych 10.000 zł.

[2]) Por. OPA 134/33.

Bezrobotnym nie podlegają odliczeniu od obrotu przedsiębiorstw przemysłowych.

Wyrok NTA z 4 listopada 1936 l. rej. 10.538/34 w sprawie firmy: Cukrownia Szamotulska Sp. z ogr. odp. w Szamotułach przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1932.

Skarżąca cukrownia zaskarżyła orzeczenie odwoławcze poznańskiej Izby Skarbowej ... 1) z powodu „doliczenia" do obrotu podatkowego opłat stemplowych od rachunków za sprzedany cukier; 2) z powodu „doliczenia" do obrotu podatkowego opłat na „Fundusz Pomocy Bezrobotnym"....

W związku z zarzutami skargi, streszczonymi pod p. 1 i 2, spór toczy się o interpretację postanowień art. 5 ust. 3 ustawy o podatku przemysłowym poz. 110/32 Dz. Ust., który opiewa: „Nie dolicza się do obrotu przedsiębiorstw przemysłowych wszelkich podatków konsumcyjnych, pobieranych od towarów produkowanych przez te przedsiębiorstwa. Również nie dolicza się do obrotu podatku od widowisk i podatku hotelowego (ust. 4 lit. b art. 7 i art. 18 ustawy z dnia 11 sierpnia 1923 r. Dz. U. R. P. Nr. 94, poz. 747), opłat od kart do gry (art. 10 ustawy z dnia 18 marca 1931 r. Dz. U. R. P. Nr. 27, poz. 171) oraz wszelkich innych podatków, które mogą obciążyć obrót". Skarżąca cukrownia jest zdania, że opłaty stemplowe od rachunków na cukier oraz opłaty na „Fundusz Pomocy Bezrobotnym" podpadają pod pojęcie wszelkich innych podatków, które mogą obciążyć obrót, natomiast władza pozwana jest zdania, że opłaty te nie podpadają pod pojęcie wszelkich innych podatków, które mogą obciążyć obrót, gdyż stanowiąc koszt handlowy przedsiębiorstwa nie są one podatkami, których przedmiotem jest towar i które zgodnie ze swą strukturą i wolą ustawodawcy są przerzucane na nabywców towaru, wchodząc w skład ceny i zwiększając tą drogą obrót przedsiębiorstwa.

Stanowisko, zajęte przez władzę pozwaną, należało uznać za trafne. Według art. 5 ust. 1 p. 7 ustawy o podatku przemysłowym w przedsiębiorstwach przemysłowych tego rodzaju jak skarżąca cukrownia za obrót uważać należy sumę przychodu brutto za sprzedane towary. Z tego wynika, że przy ustalaniu obrotu tego rodzaju przedsiębiorstw nie są potrącalne żadne wydatki o charakterze kosztów handlowych. Wyjątek od tej zasady musiałby znaleźć swój oczywisty wyraz w postanowieniach ustawy, których w razie wątpliwości, powstałych z niewyraźnego ujęcia tych ewentualnych wyjątków w ustawie, nie należy właśnie z tego powodu interpretować rozszerzająco. Mimo iż władza pozwana określiła sporne opłaty jako koszt handlowy przedsiębiorstwa i tym uzasadniała ich niepotrącalność, skarżąca cukrownia, nie zwalczając w skardze tej kwalifi-

kacji spornych opłat, jest zdania, że sporne opłaty stanowią podatki, które mogą obciążać obrót, a zatem są one potrącalne w myśl końcowego zdania art. 5 ust. 3 ustawy. Otóż przepisy art. 5 ust. 3 ustawy nie dają podstawy do tego rodzaju interpretacji jego postanowień. W przepisach tych jest mowa o niedoliczalności do obrotu przedsiębiorstw przemysłowych podatków konsumcyjnych, pobieranych od towarów produkowanych przez te przedsiębiorstwa, dalej o niedoliczalności do obrotu podatku od widowisk, podatku hotelowego, opłat od kart do gry oraz wszelkich innych podatków, które mogą obciążyć obrót. Charakterystyczną cechą podatków, które zostały taksatywnie wyliczone w art. 5 ust. 3 ustawy, jest to, że z uwagi na swą strukturę i z uwagi na wolę ustawodawcy mieszczą się one w cenie za towar względnie w odpłacie za świadczenia i w ten sposób są przerzucane na nabywcę towaru względnie na osobę, na rzecz której następuje świadczenie, zaś przedsiębiorstwo jest jedynie ich inkasentem na rzecz tego, komu te podatki względnie opłaty przypadają. W ten sposób wyrażona w art. 5 ustawy zasada opodatkowania przychodów brutto nie doznaje złamania przez postanowienia art. 5 ust. 3 ustawy, jak również nie doznaje złamania zasada niepotrącalności przy ustalaniu obrotu kosztów handlowych przedsiębiorstw. Wychodząc z tego założenia należy uznać, że ustawodawca mówiąc w art. 5 ust. 3 ustawy o niedoliczalności do obrotu również wszelkich innych podatków, które mogą obciążyć obrót, mógł mieć na myśli jedynie takiego samego rodzaju podatki i opłaty co i poprzednio taksatywnie wyliczone w art. 5 ust. 3 ustawy, a więc tylko podatki i opłaty, które nie są kosztami handlowymi przedsiębiorstwa, lecz co do których przedsiębiorstwo jest jedynie obowiązane do ich inkasowania i przekazywania na rzecz tego, komu one przypadają (podatek od energii elektrycznej, opłata drogowa od benzyny itp.). Inna interpretacja postanowień art. 5 ust. 3 prowadziłaby do potrącenia przy ustalaniu obrotów z przedsiębiorstw wszelkiego rodzaju podatków i opłat, które w ten lub inny sposób bardziej lub mniej bezpośrednio lub pośrednio mogą obciążać obrót, a więc prowadziłaby do złamania podstawowej zasady ustawy o podatku przemysłowym o opodatkowaniu przychodu brutto i niepotrącalności przy ustalaniu obrotu kosztów handlowych przedsiębiorstwa. Złamanie tej zasady mogłoby nastąpić jedynie w razie zamieszczenia w odnośnej ustawie wyraźnych w tym względzie przepisów ustawowych, których brak jest w obowiązującej ustawie o podatku przemysłowym. Ponieważ władza pozwana wyraźnie skwalifikowała sporne opłaty jako koszty handlowe przedsiębiorstwa, skarga zaś tej kwalifikacji nie zwalcza a tylko stoi na stanowisku, iż mimo tego opłaty te są potrącalne jako wszelkie inne podatki, które mogą obciążać obrót — należało zarzuty skargi co do potrącalności spornych opłat przy ustalaniu obrotu cukrowni uznać za nieuzasadnione. . . .

1853.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Skup zawodowy a handel towarowy[1]); sprzedaż wagonowo drzewa, nabytego jednorazowo w nadleśnictwie państwowym, z placu składowego przy stacji kolejowej.

1. Skup zawodowy polega na nabywaniu pewnych kategorii towaru z wielu, a co najmniej z kilku źródeł, nie mających handlowo zorganizowanego zbytu, celem odprzedaży wewnątrz Państwa lub celem wywozu za granicę, podczas gdy zadaniem przedsiębiorstwa handlowego jest rozprowadzanie towaru z większych jego skupień między konsumentów.

2. Okoliczność, że przedsiębiorstwo nie posiada wcale zakładu handlowego, nie stanowi przeszkody do uznania go za przedsiębiorstwo handlu towarowego.

3. Nie jest skupem zawodowym sprzedaż drzewa, nabytego jednorazowo w nadleśnictwie państwowym, w ładunkach wagonowych z placu składowego przy stacji kolejowej.

Wyrok NTA z 29 maja 1936 l. rej. 6525/33 w sprawie Jankla Korenbauma przeciw Komisji Odwoławczej w Brześciu n. B. w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1930.

...O ile chodzi o meritum sprawy, to spór między stronami toczy się o rodzaj przedsiębiorstwa, którego obrót jest przedmiotem opodatkowania, a w związku z tym o stawkę podatkową.

Władza pozwana orzekła w zaskarżonej decyzji, że płatnik prowadził zwykły handel drzewem a nie skup, gdyż nabył jednorazowo większą ilość drzewa w nadleśnictwie państwowym, a sprzedawał je w mniejszych ilościach ze składu, jaki posiadał na placu dzierżawionym od kolei, wysyłając nabywcom drzewo koleją.

Płatnik natomiast twierdził w odwołaniu i twierdzenie to podtrzymuje w skardze, że prowadzone przez niego przedsiębiorstwo posiada wszelkie cechy skupu zawodowego, i zarzuca, że sprzedaż towaru w mniejszych ilościach, niż zakupiono, nie pozbawia przedsiębiorstwa charakteru skupu zawodowego, wreszcie, że nie posiadał zakładu handlowego, lecz tylko plac przy stacji kolejowej dla przechowywania i ładowania drzewa.

Otóż zasadniczą cechą skupu zawodowego, jak sama nazwa tegoż wskazuje, jest skupywanie, tj. nabywanie pewnych kategorji towaru z wielu, a co najmniej z kilku źródeł, nie mających handlowo zorganizo-

---

[1]) Por. OPA 479/33, 743/34, 744/34, 1854/37, 1855/37.

wanego zbytu, celem odprzedaży wewnątrz Państwa lub celem wywozu za granicę.

Skup polega zatem na wyszukiwaniu źródeł zakupu odpowiednio do rodzaju towaru przez docieranie do producentów i hodowców, nie mających handlowej organizacji zbytu swoich produktów, i zakupywanie u nich nawet najdrobniejszych ilości towaru oraz gromadzenie tegoż w większe partie celem odprzedaży przedsiębiorstwom handlowym lub przemysłowym. Tym sposobem gospodarcza rola skupu zawodowego wyraża się w pośrednictwie między drobnym producentem a rynkiem zbytu. Istotna zaś różnica między skupem zawodowym a handlem towarowym leży nie w braku zakładu handlowego przy skupie, lecz w odmiennym zadaniu gospodarczym, spełnianym przez każde z tych przedsiębiorstw. Podczas bowiem gdy zadaniem przedsiębiorstwa handlowego jest rozprowadzanie towaru z większych jego skupień między konsumentów, to skup zawodowy ma na celu gromadzenie towaru dla przedsiębiorstw handlowych i przemysłowych drogą nabywania go w większej ilości ze źródeł, niezorganizowanych handlowo.

W konkretnym przypadku jest poza sporem, że płatnik zakupił jednorazowo w nadleśnictwie państwowym 1500 m^3 drzewa opałowego, które zwiózł na plac składowy przy stacji kolejowej i stamtąd sprzedawał wagonowo odbiorcom.

Już sama ta okoliczność, że drzewo zakupione było w jednym miejscu, mogła stanowić dla władzy dostateczną podstawę do odmówienia przedsiębiorstwu płatnika charakteru skupu zawodowego, jako nie odpowiadającego podanym wyżej zasadniczym cechom skupu. Zakup dokonany był nadto w nadleśnictwie państwowym, a więc w przedsiębiorstwie państwowym, posiadającym handlową organizację zbytu drzewa, nie może więc być mowy o wyszukiwaniu źródeł zakupu. Płatnik nie gromadził też większych partii towaru, gdyż zakupił od razu większą ilość, którą dzielił między odbiorców, spełniając tym sposobem funkcję, do której powołany jest handel towarowy.

W tym stanie rzeczy powoływanie się skargi na okólnik Ministerstwa Skarbu z 29 marca 1927 L. D. P. O. 3926 na dowód, że odprzedaż towaru w mniejszych ilościach, niż zakupiono, nie pozbawia przedsiębiorstwa charakteru skupu zawodowego, jest bezprzedmiotowe.

Słusznie więc władza pozwana odmówiła uznania przedsiębiorstwa płatnika za skup zawodowy, kwalifikując je z uwagi na charakter jego działalności za handel towarowy.

Podniesiona w skardze okoliczność, że przedsiębiorstwo płatnika nie posiadało wcale zakładu handlowego, nie stanowi przeszkody do uznania go za przedsiębiorstwo handlu towarowego. Ani bowiem ustawa o podatku przemysłowym, ani dołączona do niej taryfa nie zawierają ogól-

nego postanowienia, by posiadanie zakładu handlowego stanowiło warunek sine qua non do zaliczenia przedsiębiorstwa handlowego w poczet przedsiębiorstw handlu towarowego. Tylko w odniesieniu do przedsiębiorstw handlu towarowego, zaliczonych do III i IV kat., podaje taryfa wymogi, jakim powinien odpowiadać zakład handlowy tych przedsiębiorstw.

W konkretnym przypadku sprzedaż drzewa odbywała się wagonowo, a więc w ilościach, które uzasadniają zaliczenie przedsiębiorstwa do I lub do II kat. przedsiębiorstw handlu towarowego, co do tych zaś przedsiębiorstw taryfa nie zawiera żadnych postanowień, pozwalających wnioskować, że warunkiem zaliczenia przedsiębiorstwa do jednej z tych dwóch kategorii jest posiadanie zakładu handlowego.

Nie wynika to również z art. 11 ustawy, gdyż w związku z art. 10 ma on na celu jedynie obciążenie podatkiem przemysłowym w postaci świadectwa przemysłowego każdego oddzielnego zakładu handlowego, o ile przedsiębiorstwo zakłady takie utrzymuje, nie zaś określenie istotnych cech handlu towarowego.

Jeśli więc władza pozwana w konkretnych warunkach zaliczyła przedsiębiorstwo płatnika do przedsiębiorstw handlu towarowego, jakkolwiek nie stwierdziła, by płatnik utrzymywał zakład handlowy w rozumieniu art. 11 ustawy, i w konsekwencji zastosowała do obrotu tego przedsiębiorstwa 2% stawkę podatkową, to NTA nie dopatrzył się w tym zarzucanej obrazy prawa i oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

1. Zagadnienie skupu zawodowego należy do tych zagadnień, które budzą największe wątpliwości w praktycznym zastosowaniu. Przyczyną tych wątpliwości jest zapewne okoliczność, że ustawa o podatku przemysłowym nie daje wyczerpującej definicji pojęcia skupu oraz że brak jest wskazówek w tym względzie w pojęciach życia gospodarczego, albowiem życie gospodarcze Polski nie zna tego zjawiska w formie, w jakiej się z nim spotykamy w ustawie o podatku przemysłowym. Dowód choćby w tym, że przy pertraktacjach nad umową polsko-austriacką w sprawie podwójnego opodatkowania pełnomocnicy obu państw nie mogli dojść do porozumienia co do istoty skupu zawodowego (zob. glosę Wernera w OPA 1375/36).

Jedna kwestia nie była i nie jest podawana w wątpliwość, a mianowicie, że skup zawodowy jest jednym z rodzajów handlu towarowego. Nie pozostawia zresztą w tym względzie wątpliwości ustawa o pod. przem. (poz. 110/32 Dz. Ust.), która choć wyodrębnia w cz. II lit. A taryfy skup zawodowy w osobny rozdział, to w art. 5 p. 1 daje tego rodzaju definicję obrotu przedsiębiorstwa skupu zawodowego, iż nie może być wątpliwości, że jest to przedsiębiorstwo handlu towarowego, prowadzone we własnym imieniu i na własny rachunek.

Jeśli więc skup zawodowy jest rodzajem przedsiębiorstwa handlu towarowego, to musi istnieć jakaś cecha, która to przedsiębiorstwo z ogółu przedsiębiorstw handlu towarowego wyróżnia. Cechą tą według dotychczasowej judykatury był zakład handlowy w rozumieniu ustawy o pod. przem. Na takim stanowisku stoi wyrok SN z 28 lutego 1928 II K. 2038 (Zb. orz. nr 105), a także wyrok NTA z 21 wrześ-

nia 1929 l. rej. 3185/27 (Zb. wyr. nr 152 S) i wyrok SN z 26 stycznia 1931 II K. 1130/30 (Zb. orz. nr 244). Ten ostatni wyrok ustala jednak tezę, że posiadanie przez przedsiębiorstwo zakładów, o ile nie służą do wykonywania handlu sensu stricto, samo przez się nie może nadawać przedsiębiorstwu skupu charakteru przedsiębiorstwa handlowego. W wyroku z 10 października 1933 l. rej. 6581/31 (OPA 479/33) NTA wyraźnie uznał, że istotna różnica między przedsiębiorstwem handlu towarowego a skupem zawodowym polega na tym, że to ostatnie nie może posiadać zakładu handlowego dla prowadzenia handlu towarowego lub dokonywania innych operacji handlowych. Podobnie SN w wyroku z 5 lipca 1934 2 K. 717/34 (OPA 993/35) potwierdził swoje poprzednie stanowisko co do roli, jaką odgrywają zakłady handlowe w charakterystyce przedsiębiorstwa skupu, lecz pojęcie zakładów utożsamił z magazynami, składami i biurami, zbliżając się tym sposobem do judykatury Trybunału. W wyroku zaś z 15 września 1936 3 K. 905/36 (OPA 1855/37) SN pozostał przy dawnym zapatrywaniu, stwierdzając, że skup zawodowy jest szczególnym rodzajem handlu prowadzonego bez utrzymywania zakładu handlowego. Z judykatury tej, znajdującej częściowy oddźwięk w literaturze (Świtalski, Skup zawodowy, w Czasopiśmie Skarbowym 1930 nr 1 i 2), wynika a contrario, że do istoty przedsiębiorstwa handlu towarowego należy posiadanie zakładu handlowego, tj. osobnego, stałego lub ruchomego, zamkniętego lub otwartego pomieszczenia, w którym prowadzi się handel towarowy (art. 11 ustawy o pod. przem.).

2. W omawianym tu wyroku, a także w wyroku z 29 maja 1936 l. rej. 7060/33 (OPA 1854/37) zmienił NTA opisane stanowisko, orzekając, że może istnieć przedsiębiorstwo handlu towarowego bez zakładu handlowego. Równocześnie zaś Trybunał podał te cechy, które zdaniem jego odróżniają przedsiębiorstwo skupu od przedsiębiorstwa handlu towarowego.

Zmianę judykatury uzasadnia Trybunał tym, a) że tylko w odniesieniu do przedsiębiorstw handlu towarowego, zaliczonych do kategorii III i IV, taryfa podaje wymogi, jakim powinien odpowiadać zakład handlowy tych przedsiębiorstw, b) że ani ustawa o pod. przem., ani dołączona do niej taryfa nie zawierają ogólnego postanowienia, by prowadzenie zakładu handlowego stanowiło konieczny warunek zaliczenia przedsiębiorstwa do przedsiębiorstw handlu towarowego.

ad a) Podobna argumentacja znajduje się u Blutsteina (artykuł pt. „Skup zawodowy w celu odsprzedaży", Głos Sądownictwa 1934 nr 10) z tą tylko różnicą, że Blutstein mówi o „sklepie" a nie zakładzie handlowym. Zarówno jedna, jak i druga argumentacja nie wydaje się przekonywająca. Mianowicie według p. 1 kat. III rozdz. I lit. A cz. II taryfy do kategorii trzeciej przedsiębiorstw handlowych należy sprzedaż towarów, nie posiadających cech produkcji wytworniejszej, wyłącznie spożywcom z zakładów, składających się z jednego pokoju. Z brzmienia tego przepisu, który istnienie przedsiębiorstwa III kategorii łączy ściśle z istnieniem zakładu handlowego, trudno wysnuć inny wniosek jak ten, że do istoty przedsiębiorstwa III kategorii handlowej należy zakład handlowy. Trudno byłoby twierdzić coś innego w odniesieniu do przedsiębiorstw IV kategorii. Zdaje się to uznawać wyrok omawiany, ponieważ stwierdza, że jedynie w odniesieniu do przedsiębiorstw III i IV kategorii taryfa podaje wymogi, jakim powinien odpowiadać zakład handlowy. Jeżeli zaś tak jest, to w odniesieniu do przedsiębiorstw I i II kategorii teza wyroku dałaby się uzasadnić jedynie wówczas, gdyby albo ustawa wyraźnie stanowiła, że przedsiębiorstwa te mogą się obywać bez zakładu handlowego, albo gdyby życie gospodarcze w tym właśnie upatrywało różnicę między przedsiębiorstwami I i II kategorii a przedsiębiorstwami III i IV kategorii, a układ ustawy o pod. przem. takiemu pojmowaniu się nie sprzeciwiał.

Nie może być chyba sporu o to, że przypadek pierwszy nie został w ustawie uregulowany. Co się zaś tyczy przypadku drugiego, to handel detaliczny w myśl definicji ustawowej polega na sprzedaży towarów w mniejszych ilościach, zarówno drobnym kupcom jak i spożywcom. Jasne jest, że tego rodzaju handel, tak samo jak handel drobny (III i IV kategoria) może się odbywać tylko w specjalnego rodzaju pomieszczeniach, gdzie towar do sprzedaży jest wyłożony, czyli w których — jak się ustawa w art. 11 wyraża — prowadzi się handel towarowy, a które właśnie są zakładami handlowymi. W składzie towar nie może być sprzedawany, skoro skład przeznaczony jest wyłącznie do przechowywania, przesuszania, oczyszczania, sortowania, brakowania, przeładowywania lub pakowania towarów (art. 22 ustawy).

Co się tyczy przedsiębiorstw I kategorii, to gdyby stać na stanowisku, że sprzedaż hurtowa może się odbywać jedynie w całych opakowaniach i według próbek, możnaby twierdzić, że przedsiębiorstwa takie mogą się obyć bez zakładów handlowych, gdyż towary mogą być wydawane wprost ze składów, ale nawet w takim przypadku ma się na myśli jedynie sprzedaż hurtową w znaczeniu nauki o handlu. Definicja zaś ustawy o pod. przem. nie zezwala na takie rozumowanie, gdyż sprzedaż partiami ma się w zakładach I kategorii odbywać przeważnie, ale nie wyłącznie. Do istoty więc sprzedaży hurtowej w rozumieniu ustawy o pod. przem. należy również sprzedaż, choć w mniejszej mierze, w mniejszych ilościach, a taka sprzedaż nie może się obyć bez zakładu handlowego. Stąd wniosek, że do istoty sprzedaży hurtowej w rozumieniu rozdz. I lit. A cz. II taryfy należy również zakład handlowy.

ad b) Motywy mówią o postanowieniu ogólnym, mając zapewne na myśli tego rodzaju dyspozycję ustawową, jaka mieści się w ustawie (w sensie negatywnym) odnośnie do skupu zawodowego w cz. II lit. A rozdz. II taryfy. Istotnie, takiej dyspozycji ani w ustawie ani w taryfie nie ma, lecz na tym nie podobna budować tezy w wyroku wypowiedzianej, skoro znajduje ona zaprzeczenie w poszczególnych przepisach ustawy i nie jest zgodna z jej duchem, jak to starano się wykazać wyżej ad a).

Powyższe motywy omawianego tu wyroku nie zdają się być na tyle przekonywające, aby uzasadnić zmianę dotychczasowej judykatury w tym względzie.

Dalsze motywy mają charakter konstruktywny. Mianowicie NTA ustala, że zasadniczą cechą skupu zawodowego jest nabywanie pewnych kategorii towaru z wielu, co najmniej z kilku źródeł, nie mających handlowo zorganizowanego zbytu, celem odprzedaży wewnątrz Państwa lub celem wywozu za granicę. I w tym pozostaje wyrok w zgodzie z poglądem Blutsteina (loc. cit.). Podobne, lecz niezupełnie jasne stanowisko zajmuje Nikodem (Ustawa o pod. przem., Poznań 1927, str. 29 uw. 40). Trybunał nie nawiązuje przy tym ani do pojęć życia gospodarczego, ani do przepisów ustawy o pod. przem., lecz czerpie uzasadnienie wyroku z nazwy instytucji. Zapewne, że w nazwie instytucji znajduje się niejaka wskazówka co do sposobu nabywania towaru, ale nie ma takiej wskazówki co do tego, jakie to kategorie towarów nabywane być mają drogą skupu; zresztą ograniczenie skupu tylko do towarów pewnej kategorii stoi w wyraźnej sprzeczności z ustawą (rozdz. II lit. A cz. II taryfy). Ustawowa nazwa instytucji mówi wprawdzie o wywozie za granicę i odprzedaży wewnątrz Państwa, lecz przedsiębiorstwo handlu towarowego nie poco innego towary nabywa jak po to, aby je sprzedać wewnątrz Państwa lub za granicę. Te motywy muszą więc również zawieść.

3. W definicji skupu zawodowego, wysuniętej w omawianym tu wyroku, można upatrywać pewien odgłos przepisów p. 1 i 2 art. 45 prawa przemysłowego z 7 czerwca 1927, według których za przemysł okrężny uważa się sprzedaż towaru i wykonywane samoistnie, zawodowo i osobiście bez stałej siedziby przemysłowej

skupywanie w celu odprzedaży towarów u innych osób niż u kupców, albo w innych miejscach niż w przeznaczonych do sprzedaży towarów. Przepisy te — będące zresztą dość dokładnym naśladownictwem p. 2 § 55 niem. ordynacji przemysłowej z 21 czerwca 1869 — pozostają w związku z przepisem art. 39 ust. 1 p. 2 prawa przemysłowego, który stanowi, że kupiec ma prawo nawet sposobem okrężnym osobiście lub przez swych pracowników (pełnomocników handlowych, komiwojażerów) skupywać dla potrzeb swego przedsiębiorstwa towary u kupców, wytwórców lub w miejscach publicznej sprzedaży. I kupiec ze stałą siedzibą i domokrążca są kupcami. Instytucja skupu zawodowego z ustawy o pod. przem. zajmuje miejsce pośrednie między tymi dwoma rodzajami handlu, nie jest jednak w żadnym razie handlem okrężnym. Nie będąc zaś handlem okrężnym ani handlem jarmarcznym w rozumieniu prawa przemysłowego, skup zawodowy może być zaliczony w rozumieniu tego prawa tylko do handlu o stałej siedzibie. Wobec tego prawo przemysłowe nie może w niczym przyczynić się do wyjaśnienia instytucji skupu.

4. Przedsiębiorstwa skupu surowców krajowych, produktów rolnictwa i leśnictwa oraz zwierząt domowych i drobiu mają prawo utrzymywać oddzielne składy, od jednego do nieograniczonej ilości. Jeśli więc przedsiębiorca skupu IV kategorii posiadać będzie dwa składy, to zależnie od tego, gdzie one będą położone, przedsiębiorstwo takie będzie musiało wykupić świadectwo III, II a nawet I kategorii.

Jeśli przedsiębiorstwo skupu założy zakład handlowy, to zamienia się na przedsiębiorstwo handlu towarowego w rozumieniu ustawy podatkowej. W przedsiębiorstwie skupu I kategorii zamiana ta nie wywoła żadnej zmiany w obowiązku podatkowym. Inaczej jednak będzie w niższych kategoriach. Zamiana przedsiębiorstwa IV kategorii posiadającego skład spowoduje powstanie obowiązku wykupienia świadectwa III kategorii, a w danym razie nawet wyższej, jeśli skład położony będzie nie przy zakładzie handlowym.

Rzecz nie będzie się przedstawiała tak prosto w przypadku, gdy przedsiębiorstwo skupu, utrzymujące składy, zacznie handlować towarami, dla których utrzymanie składów nie jest przez ustawę o pod. przem. zezwolone. Nie można słusznie twierdzić, że następuje przez to zamiana przedsiębiorstwa skupu na przedsiębiorstwo handlu towarowego w ogólnym znaczeniu, gdyż ustawa nie uzależnia istoty skupu od nieistnienia składu. W tym przypadku będzie bez wątpienia istniał stan niezgodny z ustawą o pod. przem., ale przywracanie tej zgodności ze stanowiska ustawy o pod. przem. nie jest konieczne. Stan ten bowiem nie prowadzi do uszczuplenia podatku. Tylko wypadek niewykupienia karty rejestracyjnej na posiadany skład jest w ustawie zagrożony karą (art. 178 § 2 O. P.), natomiast nie można stwierdzić, czy prowadzenie przedsiębiorstwa skupu towarów, dla których ustawa nie zezwala na prowadzenie składów, jest połączone ze stratą dla Skarbu, gdyż brak podstawy do ustalenia, iż posiadane w takim przypadku świadectwo, zastosowane do sumy skupu, jest niewystarczające. Przypadek ten przedstawia się pod względem prawnym jako lex imperfecta, i nie może stanowić wystarczającej podstawy do przyjęcia, że z woli ustawy nastąpiła zmiana przedsiębiorstwa skupu na inny rodzaj przedsiębiorstwa.

5. Uwagi powyższe, których celem jest wykazanie, że między przedsiębiorstwem skupu zawodowego a przedsiębiorstwem handlu towarowego w znaczeniu ogólnym nie ma w istocie dalszej różnicy jak brak względnie istnienie zakładu handlowego, nie zapoznają trudności, jaka powstaje przy przyjęciu tego rodzaju konstrukcji. Jeśli mianowicie mieć na uwadze, że ustawodawca przyjmuje, iż kupiec może rocznie zakupić towar za sumę ponad 500.000 zł bez utrzymywania skła-

dów, to byłby to przepis odnoszący się do sytuacji mało prawdopodobnej. Takie tłumaczenie nie jest atoli konieczne, gdyż w ustawie nie powiedziano, że ten kto prowadzi skup bez składu musi tę sumę osiągnąć. Jest zupełnie logiczne tłumaczenie ustawy w ten sposób, że te wyższe sumy mogą być osiągnięte przez przedsiębiorstwa utrzymujące składy, a tylko wyjątkowo przez przedsiębiorstwa nie mające składów, np. przy zakupieniu i równoczesnej sprzedaży większej partii towaru.

Natomiast teza tu broniona zdaje się mieć tę zaletę, że usuwa trudności co do opodatkowania przedsiębiorstw handlu towarowego, o których właściciel twierdzi, że nie posiadają zakładów, a prowadzonych z tym wyliczeniem, aby nie płacić podatku. Jeśli tego rodzaju transakcja nie będzie się przedstawiała jako dostawa, a będzie miała znamiona przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 1 ustawy, to zawsze będzie ona miała znamiona skupu zawodowego.

Franciszek Szafran

1854.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Skup zawodowy a handel towarowy.

1. Przewidziane w taryfie negatywne kryterium skupu zawodowego, polegające na braku zakładu handlowego, a przy niektórych towarach składu, stanowi jedną z cech skupu, która atoli nie jest zasadnicza.

2. Zasadniczą cechą skupu zawodowego, odróżniającą go od handlu towarowego, jest skupywanie, tj. nabywanie pewnych kategorii towarów z wielu, a co najmniej z kilku źródeł, nie mających handlowo zorganizowanego zbytu celem odprzedaży wewnątrz kraju lub celem wywozu za granicę.

Wyrok NTA z 29 maja 1936 l. rej. 7060/33 w sprawie Wacława Dąbrowskiego przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1931.

Skarżącemu, który na r. 1931 wykupił świadectwo przemysłowe III kat. handl. na skup zawodowy materiałów opałowych celem odprzedaży, ustaliła Komisja Szacunkowa z urzędu, wobec niezłożenia zeznania, obrót na kwotę 500.000 zł, opodatkowując ją według 2% stawki podatkowej.

W odwołaniu kwestionował płatnik tak wysokość obrotu, jak i stawkę podatkową, domagając się ustalenia obrotu na sumę 360.000 zł i zastosowania stawki 1% do sumy 80.000 zł, stanowiącej obrót, osiągnięty z dostawy węgla dla Politechniki warszawskiej, oraz ½% do reszty obrotu, jako osiągniętego z zawodowego skupu węgla.

Odwołania tego nie uwzględniła Komisja Odwoławcza decyzją z 16 czerwca 1933 z tym, że wymiar podatku jest uzasadniony w postanowieniach ustawy o podatku przemysłowym i że dokonane przez płatnika transakcje nie posiadają charakteru skupu zawodowego, lecz handlu towarowego.

Orzeczenie to stanowi przedmiot skargi kasacyjnej, w której płatnik zarzuca obrazę art. 7 ustawy i załącznika do art. 23, a mianowicie jego części II lit. A rozdz. II, a nadto wadliwość postępowania.

NTA rozważył co następuje:

Spór między władzą pozwaną a płatnikiem toczy się o rodzaj przedsiębiorstwa, którego obrót jest przedmiotem opodatkowania, a w związku z tym o stawkę podatkową, ponadto o wysokość obrotu.

Władza pozwana orzekła w zaskarżonym orzeczeniu, że dokonywane przez płatnika na stacji Warszawa Główna Towarowa transakcje węglem posiadały charakter handlu towarowego, a nie skupu zawodowego, gdyż płatnik nie wyszukiwał źródeł zakupu lecz nabywał węgiel w ściśle określonych źródłach i sprzedawał go zgłaszającym się doń odbiorcom oraz stałym klientom.

Skarga zarzuca, że płatnik nie utrzymywał zakładu handlowego ani nawet oddzielnego składu, że zatem już z tego powodu przedsiębiorstwo jego należało uznać za skup zawodowy, gdyż w myśl postanowień części II lit. A rozdz. II taryfy zasadniczą cechą skupu zawodowego, odróżniającą go od handlu towarowego, jest nieutrzymywanie zakładu handlowego.

Powyższą argumentację skargi uznał Trybunał za chybioną.

Przewidziane w taryfie negatywne kryterium skupu zawodowego, polegające na braku zakładu handlowego, a przy niektórych towarach nawet składu, nie wyczerpuje bynajmniej pojęcia skupu i stanowi jedną tylko, wcale nie zasadniczą jego cechę. Snucie z tej negatywnej cechy ogólnego wniosku, że skupem jest każde przedsiębiorstwo, nie posiadające zakładu handlowego, jest oczywiście błędne i niczym nie uzasadnione.

Przedsiębiorstwo skupu zawodowego musi bowiem posiadać także pewne zasadnicze cechy pozytywne, charakteryzujące jego istotę a odróżniające je od handlu towarowego.

Tą zasadniczą cechą przedsiębiorstwa tego, jak sama nazwa jego wskazuje, jest skupywanie tj. nabywanie pewnych kategorji towaru z wielu, a co najmniej z kilku źródeł, nie mających handlowo zorganizowanego zbytu, celem odprzedaży wewnątrz Państwa lub celem wywozu za granicę.

Skup polega zatem na wyszukiwaniu źródeł zakupu odpowiednio do rodzaju towaru przez docieranie do producentów i hodowców, nie mających handlowej organizacji zbytu swoich produktów, i zakupywanie u nich nawet najdrobniejszych ilości towaru, oraz gromadzenie ich w większe

partie celem odprzedaży przedsiębiorstwom handlowym lub przemysłowym. Tym sposobem gospodarcza rola skupu zawodowego wyraża się w pośrednictwie między drobnym producentem a rynkiem zbytu. Istotna różnica między skupem zawodowym a handlem towarowym leży nie w braku zakładu handlowego przy skupie, lecz w odmiennym zadaniu gospodarczym, spełnianym przez każde z tych przedsiębiorstw. Podczas bowiem gdy zadaniem przedsiębiorstwa handlu towarowego jest rozprowadzanie towaru z większych jego skupień między konsumentów, to skup zawodowy ma na celu gromadzenie towaru dla przedsiębiorstw handlowych i przemysłowych drogą nabywania go z większej ilości źródeł, niezorganizowanych handlowo.

W konkretnym przypadku jest poza sporem, że płatnik zakupywał węgiel w większych ilościach w firmach handlowych, jak „Progress" Zjednoczone Kopalnie Górnośląskie Sp. z ogr. odp., Ludwik Szenwald, B. W. Holenderski, i że sprzedawał go wagonowo składnikom, bądź dostawiał konsumentom (Politechnika warszawska).

Jak z powyższego okazuje się, przedsiębiorstwo płatnika ani pod względem techniki zakupu i sprzedaży towaru, ani pod względem zadań ekonomicznych, jakie miało na celu, nie odpowiadało podanym wyżej cechom zasadniczym skupu zawodowego. Płatnik bowiem ani nie wyszukiwał źródeł zakupu, gdyż nabywał węgiel w źródłach handlowo zorganizowanych, ani nie gromadził towaru zakupionego w większe partie, przeciwnie nabywane większe ilości węgla rozdzielał między drobnych odbiorców oraz konsumentów, spełniając tym sposobem zadania, do których powołany jest handel towarowy.

Zaznaczyć przy tym należy, że wobec ujęcia całej produkcji i sprzedaży węgla kamiennego w ścisłe formy organizacyjne skup zawodowy tego rodzaju artykułu jest w ogóle nie do pomyślenia.

Zasadnie więc władza pozwana odmówiła uznania przedsiębiorstwa płatnika w tych warunkach za skup zawodowy i słusznie skwalifikowała je jednocześnie jako przedsiębiorstwo handlu towarowego z uwagi na charakter jego działalności i cel gospodarczy, któremu ono służyło.

Podniesiona w skardze okoliczność, że przedsiębiorstwo płatnika nie posiadało zakładu handlowego, nie stanowi przeszkody do uznania go mimo to za przedsiębiorstwo handlu towarowego. Ani bowiem ustawa o podatku przemysłowym, ani dołączona do niej taryfa, nie zawierają ogólnego przepisu, z którego możnaby wnioskować, że posiadanie zakładu handlowego jest ustawowym wymogiem do zaliczenia przedsiębiorstwa w poczet przedsiębiorstw handlu towarowego. Pewne wymogi co do zakładu handlowego przewiduje taryfa tylko w odniesieniu do przedsiębiorstw handlu towarowego, zaliczonych do III i IV kat., brak jednak

w taryfie jakiejkolwiek wzmianki o zakładzie handlowym przy przedsiębiorstwach, zaliczonych do I i II kat.

W konkretnym zaś wypadku jest poza sporem, że sprzedaż węgla odbywała się w ilościach, uzasadniających zaliczenie przedsiębiorstwa płatnika do I względnie II kat.

O ile skarga na poparcie swego stanowiska w kwestii zakładu handlowego, jako niezbędnego wymogu do uznania przedsiębiorstwa za handel towarowy, powołuje się na art. 11 ustawy, to stwierdzić należy, że przepis ten omawianej kwestii bynajmniej nie przesądza w sensie dla skargi korzystnym, ma on bowiem jedynie na celu w związku z art. 10 obłożenie podatkiem w postaci świadectwa przemysłowego każdego oddzielnego zakładu handlowego, o ile przedsiębiorstwo zakłady takie posiada, nie zajmuje się jednak określeniem wymogów, jakim powinno odpowiadać przedsiębiorstwo handlu towarowego.

Jeśli więc władza pozwana w tym stanie rzeczy uznała przedsiębiorstwo płatnika za handel towarowy, jakkolwiek nie stwierdziła, by płatnik posiadał zakład handlowy w rozumieniu art. 11 ustawy, to NTA nie dopatrzył się w tym ani wadliwości postępowania, ani obrazy ustawy.

O ile chodzi o zarzuty skargi, skierowane przeciw wysokości obrotu a rozwinięte bliżej na rozprawie przez zastępcę skargi, to stwierdzić należy, że płatnik ograniczył się w odwołaniu do krytyki materiału, zebranego przez władzę, nie dostarczył jednak sam żadnego konkretnego materiału, na podstawie którego mogłaby władza ustalić cyfrowo wysokość osiągniętego przez przedsiębiorstwo obrotu. Fakt ten uzasadniał wprawdzie ustalenie obrotu drogą szacunku, niemniej jednak szacunek ten winien być dokonany na podstawie zebranego przez władze i ujawnionego w aktach materiału faktycznego.

Jak wynika z odpowiedzi na skargę, władza pozwana ustaliła wysokość obrotu na podstawie znajdującego się w aktach materiału, dotyczącego sprzedaży, oraz na podstawie opinii informatorów. Otóż stwierdzić należy, że znajdujący się w aktach materiał informacyjny, dotyczący zakupu jak i sprzedaży, nie pokrywa ustalonego obrotu w sumie 500.000 zł. Opinia zaś informatorów, na którą się władza powołuje, wymienia wprawdzie obok kwoty 400.000 zł także kwotę 500.000 zł, wobec tego jednak, że w dołączonym do arkusza odwoławczego druku, zatytułowanym „Wniosek na odwołanie od wymiaru...", w rubryce „Opinia informatorów" podano kwotę 400.000 zł, uznał Trybunał, iż wspomniana opinia ze względu na swoją formę nie może stanowić dostatecznej podstawy do ustalenia obrotu na kwotę 500.000 zł, i z tego powodu uchylił zaskarżone orzeczenie na podstawie art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.).

Glosa Franciszka Szafrana — przy orzeczeniu bezpośrednio poprzedzającym.

1855.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Znaczenie nazwy przedsiębiorstwa dla określenia jego charakteru. — Pojęcie skupu zawodowego[1]).

1. Właściwe określenie charakteru przedsiębiorstwa uzależnione jest wyłącznie od rodzaju czynności, faktycznie w nim dokonywanych, a nie od nazwy, którą nadano mu w zeznaniu o obrocie.

2. Skup zawodowy jest szczególnym rodzajem handlu, prowadzonego bez utrzymywania zakładu handlowego.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 15 września 1936 3 K. 905/36.

...Syndykat Zbożowy w L., którego reprezentantami są oskarżeni, wykupił świadectwo przemysłowe III kat. na handel towarowy zbożem i artykułami rolniczymi, uważając, że przedsiębiorstwo, które Syndykat prowadził, było handlem ziemiopłodami a nie skupem zawodowym, gdyż prowadził handel towarowy, posiadając w tym celu zakład handlowy, tj. sklep specjalnie w tym celu urządzony. Mimo powyższej obrony oskarżonych, Sąd w wyroku uznał przedsiębiorstwo Syndykatu za skup zawodowy z uwagi, że sami oskarżeni określili rodzaj przedsiębiorstwa jako skup zawodowy. Otóż ta przesłanka Sądu nie może uzasadniać ustalenia co do charakteru przedsiębiorstwa, którego właściwe określenie uzależnione jest wyłącznie od rodzaju czynności, faktycznie w nim dokonywanych, a nie od nazwy, którą nadano mu w zeznaniu o obrocie. Mylne jest również powołanie się w uzasadnieniu wyroku na orzeczenie SN z 30 stycznia 1934 3 K. 679/33 (Zb. orz. 118/34)[1]), które — jak to słusznie podkreśla kasacja — wyjaśnia, że posiadanie biura do prowadzenia księgowości i korespondencji nie wyłącza pojęcia skupu zawodowego w rozumieniu ustawy o podatku przemysłowym, natomiast w orzeczeniu tym nie ma mowy o prowadzeniu sklepu, jako o momencie obojętnym dla określenia skupu zawodowego. Skoro Sąd nie przeczy, że Syndykat prowadził zakład handlowy, powołując się na pismo Związku Spółdzielni rolniczych w Warszawie i okólnik Ministerstwa Skarbu z 14 listopada 1933 (Dz. Urz. Min. Sk. 1933 nr 33 poz. 288), stwierdzające, że Syndykat, będący spółdzielnią rolniczo-handlową, jest przedsiębiorstwem, noszącym cechę handlu towarowego, to nie miał podstawy do uznania transakcji dokonywanych przez taką spółdzielnię za przedsiębiorstwo skupu zawodowego, skoro handel towarowy polega na zakupywaniu i odprzedaży towarów (por.

---

[1]) OPA 743/34.

art. 18 ust. 2 p. c) ustawy i Zb. orz. 86/34[1]) i transakcje takie wchodzące w zakres właściwej działalności tych spółdzielni, posiadających zakłady handlowe, nie mają charakteru skupu zawodowego. Nie każdy bowiem skup jest „skupem zawodowym". Przez ustanowienie oddzielnego rodzaju przedsiębiorstwa, zwanego „skupem zawodowym", ustawodawca chciał opodatkować szczególny rodzaj handlu, prowadzonego bez utrzymywania zakładu handlowego, a który mógłby uniknąć opodatkowania, gdyż zasadą opodatkowania dawniej, w myśl art. 10 ustawy, było obłożenie każdego „zakładu handlowego", a dopiero później ustawodawca polski do tego dodał oddzielne przedsiębiorstwo, nawet nie posiadające zakładu handlowego (Zb. orz. 60/36).

Z tych więc powodów, pomijając nawet nieustalenie podmiotowej istoty czynu, należało oskarżonych uniewinnić dla braku przedmiotowych cech przestępstwa.

1856.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Przedmiot skupu zawodowego[2]). — Nabywanie gruntów w celu odprzedaży.

Nabywanie gruntów w celu ich odprzedaży nie podpada pod pojęcie skupu zawodowego w rozumieniu cz. II lit. A rozdz. II taryfy i art. 5 p. 1 ustawy o podatku przemysłowym (poz. 110/32 Dz. Ust.), za czym stawka podatkowa, przewidziana w art. 7 lit. A ustawy, nie ma zastosowania do obrotów z tych czynności osiągniętych. (Teza).

Wyrok NTA z 3 kwietnia 1936 l. rej. 2085/34 w sprawie firmy: „Spółka Osadnicza" Sp. Akc. w Poznaniu przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1932.

Spór między „Spółką Osadniczą" Sp. Akc. w Poznaniu, jako skarżącą, i Ministerstwem Skarbu, jako władzą pozwaną, toczy się o prawną kwalifikację czynności zarobkowych Spółki, polegających m. i. na nabywaniu gruntów i ich odprzedaży po przygotowaniu do zabudowania i dokonaniu podziału w parcelach budowlanych.

Skarżąca żądała i domaga się w skardze kasacyjnej uznania tych

---

[1]) OPA 704/34.

[2]) Por. OPA 216/33 (drób), 480/33 (bydło), 845/34 (skóry), 1206/35 (złom kruszcowy).

czynności za skup zawodowy i zastosowania do osiągniętego obrotu stawki, przewidzianej w art. 7 lit. a) p. 1 ustawy (poz. 110/32 Dz. Ust.), zaś władza pozwana odmówiła tym czynnościom cech skupu zawodowego, ponieważ według osnowy taryfy, stanowiącej załącznik do art. 23 ustawy, a w szczególności cz. II lit. A rozdz. II przedmiotem skupu zawodowego może być skup produktów rolnictwa, leśnictwa oraz zwierząt domowych i innych towarów, zaś grunt nie jest towarem.

NTA uznał stanowisko władzy za uzasadnione.

Istotę skupu zawodowego w rozumieniu ustawy o podatku przemysłowym określa przede wszystkim taryfa, stanowiąca załącznik do art. 23 ustawy. Taryfa zaś nawiązuje co do skupu zawodowego do art. 5 p. 1. Taryfa stawia na równi skup w celu odprzedaży wewnątrz Państwa i skup na wywóz za granicę. Jasną jest rzeczą, że działek gruntowych wywozić nie można.

Poza tym wyliczenie rzeczy, które mogą być przedmiotem skupu, zaczyna się od krajowych surowców i poprzez produkty rolnictwa i leśnictwa, zwierzęta domowe i drób dochodzi ustawodawca wreszcie do „i n n y c h towarów" zastrzegając, że skup ma się odbywać „bez utrzymywania w tym celu zakładów handlowych".

To zestawienie i połączenie na ostatku wymienionych „towarów" z poprzednio wyszczególnionymi przedmiotami wskazuje z dostateczną jasnością, że ustawodawcy chodziło i mogło chodzić jedynie o rzeczy ruchome zmysłowe, a zatem o przedmioty z wyłączeniem przede wszystkim rzeczy nieruchomych. Byłoby wręcz sprzeczne z naturalnym znaczeniem wyrazu „towary", gdyby działki gruntowe chciano uznać za towar handlowy tylko z tego powodu, jak to usiłuje uczynić skarga, że przedsiębiorstwo trudni się zawodowo nabywaniem i odprzedażą gruntów. Gdyby ustawa wbrew rozpowszechnionemu tłumaczeniu tego wyrazu chciała była nadać mu inne, odmienne, szersze znaczenie, to właśnie musiałaby tę wolę wyrazić dobitnie i niedwuznacznie. Możnaby nawet pominąć okoliczność, że ustawa w związku ze skupem mówi o prawie utrzymywania „składów", których dla działek gruntowych wyobrazić sobie nie można, podczas gdy dla „towarów" są one właśnie jedynie niedopuszczalne, a zatem faktycznie możliwe.

Tymczasem właśnie owo powołanie się taryfy na art. 5 p. 1 świadczy przeciw tezie bronionej w skardze. W tym przepisie nie czyni ustawa żadnej zasadniczej różnicy między handlem towarowym i skupem zawodowym.

Użyte zaś określenia jak „za towary sprzedane, wymienione" w związku z dalszymi, jak „łącznie z przychodem... z handlu na jarmarkach, względnie targach", oraz z wykonania „dostaw", nie pozwalają wątpić, że skup zawodowy w myśl ustawy o tyle tylko stanowi samoistny ro-

dzaj przedsiębiorstwa, że ogranicza się do nabywania określonych rzeczy ruchomych i ich pozbywania bez utrzymywania zakładu handlowego, a zatem pomieszczenia, w którym prowadzi się, jak o tym poucza art. 11, „handel towarowy". Skarżąca spółka zaś sama nawet nie twierdzi, by nabywanie gruntów w celu odprzedaży mogło uchodzić za „handel towarowy". Niewątpliwie z tej prostej przyczyny, że brakłoby właśnie tego „towaru", nadającego się do prowadzenia takiego handlu. Do rozszerzającej wykładni pojęcia towaru jedynie dla użytku skupu zawodowego brak wszelkiej podstawy.

Z wykładnią, którą chciałaby stosować skarżąca, że w odniesieniu do skupu zawodowego „towarem" jest to wszystko, co może być „przedmiotem obrotu zawodowego", trudno by było pogodzić fakt, że przedmiotem tego obrotu są przecież także usługi, prawa majątkowe itd., a przecież wątpić należy, czy mógłby kto zasadnie twierdzić, by zawodowe trudnienie się nabywaniem praw majątkowych w celu ich zarobkowego ustępowania wypełniało ustawowe pojęcie skupu zawodowego.

Przedsiębiorstwo zatem nabywania gruntów w celu ich odprzedaży nie podpada pod pojęcie skupu zawodowego w rozumieniu cz. II lit. A rozdz. II taryfy i art. 5 p. 1 ustawy o podatku przemysłowym poz. 110/32 Dz. Ust., za czym stawka podatkowa, przewidziana w art. 7 lit. A p. 1 ustawy, nie ma zastosowania do obrotów z tych czynności osiągniętych.

Powołana w skardze okoliczność, że Ministerstwo Skarbu w okólniku z 18 października 1923 l. 365/III wyjaśniło, iż zawodowo uprawiany proceder kupna i sprzedaży nieruchomości, jako przedsiębiorstwo na zysk obliczone, podlega podatkowi przemysłowemu na zasadzie art. 1 ustawy, bynajmniej nie przemawia za skargą a przeciw władzy.

W art. 1 bowiem ustawa wylicza przedmioty podatkowe, ale nie przeprowadza podziału np. przedsiębiorstw handlowych ani też innych na zysk obliczonych przedsiębiorstw na różne rodzaje. Okólnik ten, jeżeli mógłby mieć w ogóle przesądzające znaczenie prawne, jedynie stwierdza obowiązek podatkowy tego rodzaju przedsiębiorstwa, a przecież tenże w sporze rozpoznanym nie był i nie jest kwestionowany.

Z powyższych zatem powodów NTA uznał skargę za nieuzasadnioną i orzekł jej oddalenie.

1857.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Skup zawodowy: Określenie rozmiarów przedsiębiorstwa przy nabywaniu świadectwa przemysłowego. — Odpowiedzialność karna

za zaniechanie dopłaty do ceny właściwego świadectwa przemysłowego, kiedy suma skupu przekroczyła ramy kategorii nabytego świadectwa[1]).

1. Zasada samookreślenia rozmiarów przedsiębiorstwa obowiązuje i przy skupie zawodowym, płatnik przeto nabywając świadectwo przemysłowe w okresie, poprzedzającym rok podatkowy, winien celem nabycia właściwego świadectwa przemysłowego opierać się na danych, wynikających z własnych możliwości finansowych, na doświadczeniu z lat ubiegłych, na koniunkturze handlowej itp.

2. Ustawa o podatku przemysłowym ani też Ordynacja Podatkowa nie zawierają przepisu, nakazującego uprzednie wezwanie płatnika do nabycia właściwego świadectwa przemysłowego przed wszczęciem postępowania karnego.

Wyrok Izby Karnej (s. 2) SN z 11 stycznia 1937 2 K. 1421/36.

Kasacja zarzuca, że w czynie oskarżonego brak jest cech przestępstwa, ponieważ SN wielokrotnie a w szczególności w wyroku z 18 listopada 1930 K. 1214/30 wyjaśnił, że ówczesny art. 98 a obecny analogiczny art. 178 Ordynacji Podatkowej nie może mieć zastosowania do skupu zawodowego, gdyż w tym wyjątkowym wypadku kategoria świadectwa przemysłowego uzależniona jest wyłącznie od wysokości obrotu i nabywający świadectwo przemysłowe na skup zawodowy nie jest w stanie przewidzieć, jakiego obrotu dokona i może w tym względzie kierować się tylko przypuszczeniami, a przy tym nie jest tu pozbawiona znaczenia okoliczność, że wysokość obrotu określają dopiero w roku następującym po roku operacyjnym właściwe władze wymiarowe, w takich więc warunkach nikt nie może się dopuścić przestępstwa, jakim jest wadliwe wykupienie świadectwa przemysłowego dla skupu zawodowego. Zdaniem kasacji przedsiębiorca skupu dopiero po prawomocnym ustaleniu przez władze wymiarowe wysokości obrotu za rok ubiegły, obowiązany jest dopłacić różnicę między właściwym a wykupionym świadectwem przemysłowym, ale powinien być o to przez Urząd Skarbowy wezwany.

SN zważył co następuje:

Podstawę do określenia kategorii świadectwa przemysłowego, wymaganego dla przedsiębiorstwa skupu zawodowego, stanowi suma skupu, tj. suma wydana na zakup towarów w ciągu roku podatkowego, a więc suma, która zupełnie ściśle może być ustalona dopiero w końcu roku podatkowego.

---

[1]) Por. OPA 185/33, 844/34, 1205/35.

Zasada samookreślenia rozmiarów przedsiębiorstwa obowiązuje i przy skupie zawodowym i płatnik nabywając świadectwo przemysłowe w listopadzie lub grudniu poprzedzającym rok podatkowy, winien celem nabycia właściwego świadectwa przemysłowego opierać się na danych, wynikających z własnych możliwości finansowych, na doświadczeniu z lat ubiegłych, na koniunkturze handlowej itp.

Już więc z tego powodu wywody kasacji, jakoby kategoria świadectwa przemysłowego dla skupu zawodowego zależna była tylko od wysokości obrotu, a więc od ceny sprzedaży, ustalonego w poprzednim roku podatkowym, są bezprzedmiotowe, gdyż SN wbrew temu, co kasacja stwierdził, nigdy poglądu wyrażonego w kasacji nie podzielił i przeciwnie w powołanym w kasacji wyroku SN z 18 listopada 1930 K. 1214/30 twierdził, że „o wysokości kategorii przedsiębiorstwa skupu zawodowego decyduje suma skupu czyli cena nabycia, nie zaś obrót czyli cena sprzedaży, której w dacie wykupienia świadectwa przemysłowego (art. 30, obecnie art. 31 ustawy o podatku przemysłowym) płatnik nie ma możności ustalić".

Kasacja przeinaczając treść omawianego wyroku SN doszła do konkluzji, która z treści tego wyroku nie da się wysnuć.

Poza tym należy zaznaczyć, że Sąd Okręgowy ustalił, że przy kontroli skarbowej zarządzonej w dniu 4 października 1935 stwierdzono, że oskarżony w tym czasie dokonał zakupu zboża za cenę powyżej 20.000 zł tak, że suma skupu w stosunku rocznym osiągnie kwotę 80.000 zł.

Oskarżony wykupił świadectwo przem. IV kat., tj. na sumę skupu do 20.000 zł i dlatego też powinien był dopłacić do ceny pierwotnie wykupionego świadectwa przemysłowego IV kat., ponieważ w tym czasie suma skupu przekroczyła już ramy kategorii nabytego świadectwa. Skoro zaś oskarżony nie uczynił tego z winy umyślnej czy też nieumyślnej, to ulega karze z art. 178 O. P., przy czym zupełnie dowolne jest twierdzenie oskarżonego, że do dopłaty do właściwego świadectwa przemysłowego III kat. oskarżony powinien był być wezwany przez Urząd Skarbowy przed wszczęciem postępowania karnego, ani bowiem ustawa o podatku przemysłowym ani też Ordynacja Podatkowa nie zawierają przepisu, nakazującego uprzednie wezwanie płatnika do nabycia właściwego świadectwa przemysłowego przed wszczęciem postępowania karnego.

1858.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Dowód z biegłych na okoliczność, czy protokół z rewizji ksiąg, spo-

rządzony przez rewidenta skarbowego, odpowiada przepisom prawa[1]). — Księgi handlowe: Brak zamknięcia rachunków i bilansu końcowego.

1. Dowód z biegłych na okoliczność, czy protokół z rewizji ksiąg, sporządzony przez rewidenta skarbowego, odpowiada przepisom prawa, nie jest proceduralnie dopuszczalny.

2. Brak zamknięcia rachunków i bilansu końcowego może pod rządem niem. kodeksu handlowego uzasadnić dyskwalifikację ksiąg handlowych w myśl art. 76 ust. 3 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust.

Wyrok NTA z 21 października 1935 l. rej. 861/34 i 863/34 w sprawie firmy: Noczyński Sp. z ogr. odp. w Katowicach przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1931.

... ad 1. Skarżąca spółka zgłosiła w postępowaniu odwoławczym wniosek o zbadanie zaprzysiężonego rzeczoznawcy księgowości, imiennie podanego, przede wszystkim na tezę, czy protokół, sporządzony przez buchaltera-rewidenta skarbowego, odpowiada przepisom ustawy i § 78 rozp. wykon. Nie może być sporne, że o zgodności aktu urzędowego, jakim niewątpliwie jest protokół z czynności urzędowej badania ksiąg podatnika, z przepisami prawnymi, nie może orzekać lub też nawet tylko opiniować organ inny aniżeli sama władza dokonywająca wymiaru podatku. Wniosek zatem podatnika o zbadanie na tę okoliczność rzeczoznawcy nie jest proceduralnie dopuszczalny, a zatem władza pozwana nie dopuściła się zarzuconego jej uchybienia przez pominięcie tego wniosku.

Jeżeliby omówiony ustęp odwołania nawet tłumaczyć w sensie szerszym jako wniosek o powtórne zbadanie ksiąg firmy przez wyszczególnionego rzeczoznawcę, to także w tej płaszczyźnie nieuwzględnienie takiego wniosku nie mogłoby uzasadnić zarzutu wadliwego postępowania, gdyż księgi handlowe są instrumentem dowodowym, badanie zaś dowodów jest funkcją władzy jako takiej, która z reguły uskutecznia badanie przez swoje organa, a w żadnym wypadku nie ma obowiązku poruczania tego badania rzeczoznawcy, powołanemu przez płatnika. . . .

ad 4. Skarżąca jest w oczywistym błędzie, jeżeli sądzi, że prawidłowość ksiąg handlowych należy oceniać według różnych kryteriów celowych: innych, rozciąglejszych, jeżeli chodzi o podatek dochodowy, a znów innych, ciaśniejszych, czyli liberalniejszych, jeżeli chodzi o podatek przemysłowy. Do takiej konkluzji nie uprawnia sam fakt, że przed-

---

[1]) Por. OPA 1732/37.

miotem podatku dochodowego jest zysk przedsiębiorstwa, zaś przedmiotem podatku przemysłowego obrót. Przepis bowiem art. 76 ust. 3 ustawy o podatku przemysłowym jest całkiem jasny i wyraźny. Mówi on generalnie o przedstawieniu „ksiąg handlowych wraz z dokumentami i rachunkami" oraz o uznaniu tych właśnie ksiąg za nieprawidłowe lub za nierzetelne. Ustawa używa zatem pojęcia „ksiąg handlowych" jako zbiorowości składników pojedynczych, złączonych w jedną całość, ma więc na myśli całokształt księgowości danego okresu czasu. Ponieważ według przepisów § 39 niem. kod. handl. sporządzanie inwentarza majątkowego i rocznego bilansu zamknięcia jest bezwzględnym obowiązkiem kupca, przeto w skład pojęcia prawidłowych ksiąg handlowych wchodzi także zamknięcie końcowe poszczególnych rachunków w księgach i wyprowadzanie na podstawie tychże zamknięć i sporządzonego inwentarza wymaganego „bilansu" końcowego. Brak przeto zamknięcia rachunków i bilansu może uzasadnić dyskwalifikację ksiąg w myśl art. 76 ust. 3. ustawy....

Skarżąca strona (spółka ograniczona) zarzuciła, że sam brak zamknięcia ksiąg handlowych nie może uzasadnić uznania ich za nieprawidłowe w postępowaniu wymiarowym dla podatku przemysłowego. Wyrok NTA orzeka przeciwnie, a uzasadnienie wyroku podnosi, że zamknięcie względnie bilans końcowy stanowi integralną część składową ksiąg handlowych w myśl § 39 niem. kod. handl., któremu skarżąca podlegała, że zatem brak zamknięcia może być powodem dyskwalifikacji tych ksiąg, choćby zresztą były prowadzone prawidłowo, a to w myśl art. 76 ustawy o podatku przemysłowym z r. 1925, obowiązującego w okresie miarodajnym dla sprawy. Wyrok ani to uzasadnienie nie budzi wątpliwości ze stanowiska formalno-prawnego, wymaga tylko jednego zastrzeżenia, że mianowicie brak zamknięcia może uwłaczać prawidłowości ksiąg handlowych tylko w takim czasie, gdy obowiązujący termin ich zamknięcia już minął. Według obecnego kodeksu handlowego (art. 246 i 420) zarząd spółki jest obowiązany sporządzić bilans zamknięcia w ciągu 2 miesięcy po upływie roku obrotowego, a więc w razie przyjęcia roku kalendarzowego — do końca lutego. Gdyby więc zamknięcie ksiąg nie było gotowe przed upływem tego terminu, nie możnaby uznać ksiąg za nieprawidłowe z braku zamknięcia.

Zachodzi tylko pytanie, czy tak rygorystyczne i czysto formalne rozstrzygnięcie kwestii prawidłowości, gdy chodzi tylko o ustalenie obrotu, ma także uzasadnienie rzeczowe, czy mianowicie brak zamknięcia może mieć znaczenie materialne dla dokładnego wykazania wysokości obrotu, skoro przecież żaden bilans końcowy nie wykazuje w ogóle obrotu, lecz tylko stan majątkowy i wynik działalności gospodarczej, tj. zysk lub stratę. Otóż z przebiegu robót bilansowych wynika na to pytanie odpowiedź twierdząca. Zamknięcie ksiąg ma istotne znaczenie także dla ustalenia wysokości obrotu podatkowego. Przy sporządzaniu inwentarza wierzytelności i długów, bez którego nie jest możliwe prawidłowe zamknięcie ksiąg, muszą być ustalone salda poszczególnych dłużników, a wśród nich i odbiorców. Przed definitywnym zamknięciem kont należy każdemu z nich posłać wyciąg jego konta do sprawdzenia i potwierdzenia salda. Wtedy na skutek reklamacyj ze strony poszczególnych odbiorców wychodzą na jaw popełnione a nie zauważone dotąd omyłki co do wysokości cen sprzedaży w poszczególnych fakturach, co do

zwrotów towarowych, bonifikat z tytułu zwrotu opakowania lub z tytułu uznanych wad jakościowych lub braków ilościowych, z tytułu opustów (rabatów) różnego rodzaju, należnych odbiorcom według umów rabatowych ze względu na pobranie większych ilości towarów w ciągu ubiegłego roku. Po takim uporządkowaniu kont poszczególnych odbiorców sumy obrotów tj. cen sprzedaży ulegają nieraz znacznym zmianom. Dlatego całoroczna suma obrotu podatkowego, zestawiona po zamknięciu kont odbiorczych, różni się nieraz znacznie od sumy 12 zeznań miesięcznych, złożonych dla ustalenia zaliczek na podatek obrotowy, a sporządzonych prawidłowo według każdorazowego stanu sprzedaży wykazanego w księgach. Z tego też powodu brak zamknięcia kont odbiorców i księgi głównej, a tym samym bilansu sprawia, że suma obrotu, stanowiącego podstawę opodatkowania, jest nieustalona. Dlatego stanowisko władzy wymiarowej i wyrok NTA mają za sobą nie tylko uzasadnienie formalne, lecz także materialne. Jakkolwiek sam bilans nie zawiera obrotów podatkowych, to jednakże prace przygotowawcze do jego zestawienia mają istotne znaczenie dla dokładnego ustalenia wysokości obrotu.

Wyrok powyższy oparty jest na art. 76 ustawy o podatku przemysłowym z r. 1925, który w czasie miarodajnym dla sprawy był jedynym przepisem ustawowym, normującym zagadnienie prawidłowości ksiąg handlowych w zakresie prawa skarbowego. Nie miał on przy tym ani uzupełnień, ani bliższych wyjaśnień w ówczesnym rozporządzeniu wykonawczym. Pojęcie prawidłowości ksiąg handlowych było wówczas określane na podstawie obowiązujących 4 kodeksów handlowych, które przeważnie zawierały tylko ogólnikowe przepisy. Od tego czasu zaszła pod tym względem zasadnicza zmiana. Prawo skarbowe wstąpiło na drogę regulowania tej ważnej kwestii we własnym zakresie, zwłaszcza tam, gdzie prawo handlowe pozostawiło zagadnienia nieuregulowane. Pierwszy krok zrobiło rozporządzenie Ministra Skarbu z 13 kwietnia 1932 poz. 412 Dz. Ust., które wprowadziło i uregulowało system tzw. uproszczonych ksiąg handlowych. Przepisy jego były jednak ograniczone do zakresu podatku obrotowego. Drugi krok, posuwający tę sprawę znacznie dalej, stanowią przepisy Ordynacji Podatkowej z 15 marca 1934, a mianowicie art. 86 i 87, szczególniej zaś rozporządzenie wykonawcze z 19 września 1934 poz. 821 Dz. Ust. Jego §§ 55—78 odnoszą się do wszystkich podatków, przy których księgi rachunkowe mogą być użyte jako podstawa wymiaru, i do wszystkich podatników, a nie do samych tylko kupców i przemysłowców.

Nowa redakcja Ordynacji Podatkowej z r. 1936 (art. 80 i 81) nie wprowadziła w tej mierze żadnej istotnej zmiany, równie jak nowe rozporządzenie wykonawcze z 25 marca 1937 poz. 270 Dz. Ust. (§§ 74—89). Art. 81 ustawy, odpowiadający dawniejszemu art. 87, uznaje za prawidłowe:

1) normalne księgi handlowe, tj. prowadzone zgodnie z przepisami kodeksu handlowego oraz zasadami księgowości i zwyczajami handlowymi,

2) uproszczone księgi handlowe, prowadzone według przepisów rozporządzenia wykonawczego.

Zagadnienia, który z istniejących systemów rachunkowości kupieckiej może być uważany za prawidłowy, nie rozstrzyga na pozór ani ustawa, ani rozporządzenie wykonawcze. Jednakże przepisy rozporządzenia o księgach uproszczonych prowadzą do innego wniosku. Jeżeli się mianowicie zważy, że system uproszczony jest dopuszczalny tylko w przedsiębiorstwach najmniejszych i że w ogóle jego dopuszczenie oznacza ustępstwo na rzecz tej grupy podatników, to wymagania od innych, większych podatników muszą być wyższe. Stąd zaś wynika, że system rachunkowości, który mają stosować te inne grupy podatników, musi czynić zadość wyższym wymaganiom.

Do owych uprzywilejowanych przedsiębiorstw, które mogą posługiwać się

systemem uproszczonym, należą według § 75 rozp. wykon. wszystkie przedsiębiorstwa handlowe i przemysłowe, o ile nie są obowiązane według kodeksu handlowego lub przepisów szczególnych do prowadzenia normalnych ksiąg handlowych. Należą więc do nich: 1) przedsiębiorstwa, nie mające charakteru kupców rejestrowych, czyli posiadające świadectwa przemysłowe kategorii III, IV i V handlowej oraz kategorii II handlowej z obrotem rocznym do 100.000 zł; 2) przedsiębiorstwa przemysłowe kategorii VI—VIII, oprócz tych, które obok zakładów przemysłowych prowadzą jeszcze zakłady sprzedaży swych produktów na podstawie świadectwa I lub II kategorii handlowej, bez względu na wysokość obrotu.

Nie mogą zatem posługiwać się systemem uproszczonym, a więc muszą stosować normalne księgi handlowe następujące grupy przedsiębiorstw:

1) przedsiębiorstwa kategorii I handlowej, a z II handlowej te, których obrót roczny przekracza 100.000 zł;

2) przedsiębiorstwa przemysłowe kategorii I—V;

3) przedsiębiorstwa przemysłowe kategorii VI—VIII, jeżeli kupcy je prowadzący posiadają zakłady sprzedaży artykułów własnej produkcji, prowadzone na podstawie świadectw kategorii I lub II handlowej, według rozporządzenia Ministra Przemysłu i Handlu z 2 lipca 1934 poz. 515 Dz. Ust.;

4) osoby prawne, obowiązane na podstawie kodeksu handlowego lub przepisów specjalnych do prowadzenia rachunkowości podwójnej; do takich należą zwłaszcza spółki akcyjne i ograniczone według art. 246 i 420 kod. handl. oraz spółdzielnie według art. 54 ustawy o spółdzielniach, nadto wszystkie osoby prawne według dekretu normalizacyjnego z 27 października 1933 poz. 623 Dz. Ust. i rozporządzenia normalizacyjnego z 20 kwietnia 1934 poz. 337 Dz. Ust. Obowiązek stosowania rachunkowości podwójnej dla tych osób prawnych wynika stąd, że mają one przedłożyć co roku swoim władzom nadzorczym bilans oraz rachunek strat i zysków. Obrońcy systemu pojedynczego twierdzą, że ten nakaz nie uzasadnia konieczności stosowania systemu podwójnego, bo tak bilans jak rachunek strat i zysków można równie dobrze zestawić na podstawie ksiąg systemu pojedynczego. Otóż tej interpretacji położył kres dekret normalizacyjny z 27 października 1933 wraz ze swoim rozporządzeniem wykonawczym z 20 kwietnia 1934. W systemie pojedynczym nie ma wcale ani bilansu ani rachunku strat i zysków jako organicznych i integralnych części składowych. Można wprawdzie na podstawie zapisków księgowych tego systemu sporządzić wykaz majątkowy oraz obliczenie strat i zysków. Jednakże dekret normalizacyjny (art. 1) nie zadowala się prostym wykazem majątkowym ani obliczeniem strat i zysków sporządzonym na podstawie ksiąg handlowych, lecz żąda wyraźnie „bilansu oraz rachunku strat i zysków" jako części składowych „zamknięcia rachunkowego". Taki zaś bilans oraz rachunek strat i zysków istnieje tylko w systemie podwójnym jako organiczna i integralna część składowa księgi głównej, podczas gdy wykaz majątkowy oraz obliczenie strat i zysków, sporządzone na podstawie ksiąg systemu pojedynczego, jest zestawieniem dodatkowym, nie związanym organicznie z księgami i nie stanowiącym zamknięcia niczego. Wyrażenia „bilans" oraz „rachunek strat i zysków" są wyrazami technicznymi o ściśle określonym znaczeniu, a mianowicie nazwami odnośnych kont księgi głównej, których nie można rozciągać na luźne wykazy i obliczenia choćby podobnej treści. W tym ściśle określonym znaczeniu używa ich kodeks handlowy (art. 246, 376, 420, 428, 430) oraz przytoczone wyżej ustawy i rozporządzenia specjalne. Także rozporządzenie wykonawcze do Ordynacji Podatkowej odróżnia wyraźnie bilans oraz rachunek strat i zysków, właściwe systemowi podwójnemu, od zestawień podobnej treści, możliwych według ksiąg systemu pojedynczego albo i bez ksiąg. Jego § 63

ust. 5 nakazuje podatnikom, prowadzącym normalne księgi handlowe, dołączyć do zeznania o dochodzie „zamknięcie rachunkowe, zawierające bilans oraz rachunek strat i zysków"; natomiast § 63 ust. 6 nakazuje płatnikom, prowadzącym uproszczone księgi handlowe, dołączyć do zeznania o dochodzie zestawienie grupowe inwentarza oraz obliczenie strat i zysków według formularzy nr 12 i 13. Oba te formularze używają również tylko nazw „zestawienie majątku i długów" oraz „obliczenie strat i zysków", nigdzie zaś nazw technicznych „bilans" ani „rachunek strat i zysków", właściwych systemowi rachunkowości podwójnej, a oba formularze zeznania o dochodzie osób prawnych (nr 10 i 11) nakazują również dołączenie „sprawozdania rocznego, zawierającego bilans oraz rachunek strat i zysków". Rozporządzenie wykonawcze stosuje tedy z godną uznania ścisłością i konsekwencją różne określenia dla tych materialnie identycznych ale formalnie różnych zestawień i wykazów.

Co jest system uproszczonych ksiąg handlowych, określa dokładnie § 79 rozp. wykon., ustalający minimalne wymagania dla przedsiębiorstw, zakupujących lub produkujących i sprzedających towary za gotówkę i na kredyt. Muszą one prowadzić przynajmniej: 1) księgę inwentarzy, 2) księgę kasy, 3) księgę towarów, lub produkcji, 4) księgę dłużników i wierzycieli, 5) księgę weksli wydanych i otrzymanych, 6) księgę kosztów ogólnych, 7) księgę właściciela dla ewidencji sum pobranych i wpłaconych przez niego do przedsiębiorstwa. Przy zupełnym braku obrotów kredytowych odpada obowiązek prowadzenia księgi dłużników i wierzycieli oraz księgi weksli; w takim razie pozostałoby do prowadzenia tylko 5 ksiąg z całego systemu.

Jeżeli się porówna ten uproszczony system ksiąg handlowych ze znanymi systemami rachunkowości kupieckiej, tj. pojedynczym i podwójnym, to widać od razu, że stanowi on coś pośredniego między jednym a drugim. System pojedynczy w swej najprostszej tzw. klasycznej postaci ogranicza się bowiem do periodycznego sporządzania inwentarza oraz do bieżącej ewidencji ruchu składników majątkowych i obrotów kredytowych; nie zna on ani księgi właściciela ani księgi kosztów ogólnych, bo nie przywiązuje wagi do bieżącej i systematycznej ewidencji wkładów kapitałowych i podjęć właściciela względnie kosztów ogólnych.

Pod względem zakresu ewidencji system uproszczonych ksiąg handlowych zbliża się do systemu podwójnego, który ma zakres o tyle szerszy, że prowadzi nadto bieżącą ewidencję zysków oraz innych strat poza kosztami ogólnymi. Pod względem liczby i rodzaju ksiąg brakuje systemowi uproszczonemu w porównaniu z podwójnym tylko księgi głównej. Ten ostatni brak znika jednak faktycznie wtedy, gdy podatnik korzysta z przepisu § 79 ust. 3, który pozwala zastąpić 6 powyższych ksiąg (oprócz inwentarza) jedną zbiorową księgą uproszczoną, podzieloną na 6 lub więcej kont, odpowiadających owym 6 księgom. Formularz tej księgi zbiorowej, ułożony przez Ministerstwo Skarbu w porozumieniu z samorządem gospodarczym, przedstawia się faktycznie tak jak księga główna systemu podwójnego. Z jego układu wynika, że wpisy muszą być prowadzone według zasady podwójnego i przeciwstawnego kontowania. Ze względu na brak równoległej ewidencji w księgach pobocznych i w księdze głównej, której system uproszczony zasadniczo nie posiada, nie można tego systemu uważać za system podwójny; ponieważ jednak pod względem zakresu ewidencji i liczby ksiąg zawiera on więcej niż system pojedynczy, przeto należy go określić jako rodzaj systemu pojedynczego, uzupełnionego księgą właściciela i księgą kosztów ogólnych. Według rozporządzenia wykonawczego nie jest zatem dopuszczalne prowadzenie ksiąg systemu pojedynczego w jego najprostszej postaci i to nawet w najmniejszych przedsiębiorstwach handlowych i przemysłowych. Minimalne wymaganie stanowi dla nich system ksiąg uproszczonych. Sy-

stemem pojedynczym w jego klasycznej postaci mogą posługiwać się tylko rolnicy (§ 88), o ile nie podlegają kodeksowi handlowemu.

Na pytanie, czy tzw. rozszerzona rachunkowość pojedyncza może być uważana za prawidłową ze stanowiska prawa skarbowego, należy przede wszystkim stwierdzić, że polega ona na dodaniu do systemu pojedynczego dowolnych ksiąg i kont celem uzupełnienia ewidencji w kierunku, który właściciel przedsiębiorstwa uważa za pożądany. Jej ustrój jest więc zależny od subiektywnych potrzeb i poglądów właściciela, nie posiada zatem określonego zespołu ksiąg, a tym samym znamion obiektywnych, powszechnie przyjętych i ustalonych, przedstawia tedy właściwie „system niewiadomojaki". W rzeczywistości istnieje tylko jeden rozszerzony system pojedynczy, którego ustrój jest ściśle określony: jest nim system uproszczonych ksiąg handlowych według rozporządzenia wykonawczego do Ordynacji Podatkowej. Jeżeli w danym wypadku ów rozszerzony system pojedynczy, stosowany w przedsiębiorstwie, odpowiada wymaganiom rozporządzenia co do liczby i rodzaju ksiąg i zakresu ewidencji, to może być uznany na równi z systemem uproszczonym za wystarczający i prawidłowy.

Z przytoczonych przepisów prawa skarbowego wynika dyskwalifikacja systemu pojedynczego nawet dla najmniejszych przedsiębiorstw handlowych i przemysłowych. Okoliczność, że Ordynacja Podatkowa i jej rozporządzenie wykonawcze uznają za prawidłowe obok ksiąg uproszczonych także księgi normalne tj. prowadzone według przepisów kodeksu handlowego, zasad rachunkowości i zwyczajów handlowych, nie może ocalić systemu pojedynczego przed dyskwalifikacją, albowiem przyznanie mu na tej podstawie równouprawnienia z systemem uproszczonym byłoby sprzeczne z przepisami § 79 rozp. wykon. o ustroju systemu uproszczonego i stanowiłoby niedopuszczalne ich obejście drogą okrężną przez prawo handlowe. Za równouprawniony z systemem uproszczonym możnaby uważać system pojedynczy tylko wtedy, gdyby jego zakres ewidencji został rozszerzony do granic, wymaganych dla systemu uproszczonego, tj. gdyby mu została dodana księga właściciela i księga kosztów ogólnych, a przynajmniej odpowiednie konta w jednej z jego ksiąg.

Przyczyną tej dyskwalifikacji systemu pojedynczego jest niezupełność ewidencji, którą on zawiera. Prawidłowy zakres ewidencji, konieczny ze względu na cele, którym rachunkowość ma służyć, obejmuje następujące kierunki:

1) bieżącą ewidencję ruchu składników majątkowych (przychodów i rozchodów);
2) bieżącą ewidencję obrotów z dłużnikami i wierzycielami (wierzytelności i zobowiązań);
3) bieżącą ewidencję wkładów i podjęć kapitałowych właściciela;
4) bieżącą ewidencję wyników tj. strat i zysków;
5) periodyczną ewidencję stanu majątkowego i osiągniętych wyników, połączoną z zamknięciem wszystkich ksiąg.

Celem uniknięcia nieporozumień należy zaznaczyć, że nie chodzi tutaj o niezupełność faktyczną, która polega na całkowitym pominięciu pewnych faktów (transakcyj) i może zdarzyć się zawsze w księgach handlowych, lecz o niezupełność systematyczno-klasyfikacyjną, polegającą na tym, że fakt zarejestrowany nie został uwidoczniony w danej grupie klasyfikacyjnej w osobnej do tego przeznaczonej księdze lub na osobnym koncie. Jeżeli np. właściciel przedsiębiorstwa wpłacił do kasy sumę 10.000 zł jako nowy wkład kapitałowy, to zapisanie wpłaty tylko w księdze kasowej stanowi wystarczającą ewidencję faktyczną, ale oprócz tego winna być dokonana jeszcze ewidencja systematyczno-klasyfikacyjna na koncie właściciela, które wykazuje jego wkłady i podjęcia kapitałowe. Podobnie

wydanie sumy 100 zł na koszty procesu wymaga ewidencji faktycznej w księdze kasowej oraz ewidencji systematycznej w księdze lub na koncie kosztów procesowych albo kosztów ogólnych.

Periodyczna ewidencja stanu majątkowego musi obejmować nie tylko całość tj. ogólne sumy majątków i długów, lecz także ich części składowe tj. poszczególne przedmioty majątkowe i zobowiązania; ewidencja wyników musi obejmować poszczególne straty i zyski oraz ich saldo. Jest to konieczne także ze względu na przepisy podatkowe, a w szczególności ustawę o podatku dochodowym, która wymaga szczegółowego wykazu przychodów i zysków oraz kosztów i strat jako dopuszczalnych potrąceń, aby ustalić podstawę opodatkowania.

Otóż postulatowi zupełności ewidencji w podanym zakresie system pojedynczy nie czyni zadość, albowiem nie prowadzi wcale bieżącej ewidencji wkładów i podjęć kapitałowych właściciela ani bieżącej ewidencji wyników ani wreszcie periodycznej ewidencji wyników. Za ewidencję wkładów i podjęć ani wyników nie można uważać zapisków kasowych, które rejestrują także wpłaty i podjęcia właściciela oraz wydatki administracyjne, albowiem te zapiski stanowią tylko ewidencję obrotów gotówki, a nie systematyczną ewidencję świadczeń i podjęć właściciela względnie kosztów i strat. Braku tej ewidencji nie zastępuje wykazanie majątku czystego w inwentarzu początkowym, który to majątek może być uważany za pierwszy wkład właściciela, albowiem inwentarz jako księga periodyczna a nie bieżąca nie wykazuje dalszych wkładów ani podjęć. W inwentarzu końcowym zaś nie jest w ogóle wykazany wkład właściciela, lecz saldo wszystkich wkładów i podjęć oraz osiągniętych zysków i poniesionych strat. Wskutek braku ewidencji wkładów i podjęć właściciela wykazywana zwykle w inwentarzu końcowym różnica między sumą majątku czystego początkowego a końcowego, nazywana czystym zyskiem lub stratą, nie jest prawdziwym wynikiem, lecz określonym wyżej saldem wkładów, podjęć oraz zysków i strat, które to saldo może być równe rzeczywistemu ogólnemu wynikowi tylko przy braku wkładów i podjęć w ciągu okresu rachunkowego tj. po wniesieniu wkładu początkowego. Ale z braku systematycznej ewidencji wkładów i podjęć nie można nigdy wiedzieć, że ich nie było w ciągu okresu. Dlatego prawo skarbowe, uznając tę ewidencję za niezupełną i nie wystarczającą nawet dla najmniejszych przedsiębiorstw handlowych i przemysłowych, nakazuje jeszcze prowadzenie księgi właściciela i księgi kosztów ogólnych w systemie ksiąg uproszczonych. I ten system nie jest jeszcze zupełny pod względem zakresu ewidencji, albowiem brakuje mu bieżącej ewidencji zysków oraz innych strat poza kosztami ogólnymi. Ale ta niezupełność jest uważana widocznie za nieistotną dla opodatkowania, skoro rozporządzenie wykonawcze ją toleruje.

Obrońcy systemu pojedynczego (Schmalenbach, a za nim prof. Skrzywan glosa w OPA 1663/36) powołują się wprawdzie na okoliczność, że na podstawie jego ksiąg i zapisków można sporządzić obliczenie strat i zysków, nie ustępujące dokładnością temu, które zawiera system podwójny, a nawet jeszcze dokładniejszy. Jednakże to obliczenie jest wykazem dodatkowym, który trzeba sobie zestawić mozolnie z ksiąg i zapisków, ale który nie jest częścią składową systemu. Prawidłowość systemu zaś ocenia się według tego, co on zawiera jako organiczne i integralne części składowe, i według funkcyj, które on faktycznie spełnia, a nie według tego co z niego można wydobyć za pomocą dodatkowych zestawień. Na podstawie ksiąg każdego systemu, a nawet bez ksiąg, na podstawie samych dokumentów można sporządzić różne wykazy i zestawienia statystyczne z odpowiednimi wykresami itp., jeżeli kto ma dość czasu i cierpliwości, ale nie wolno ich zapisywać na dobro żadnego z nich, skoro wymagają one dodatkowej pracy i kosztów.

Rachunkowość pojedyncza nie czyni zatem zadość postulatowi zupełności ewidencji systematycznej tego, co jest konieczne „celem ujawnienia stanu majątku i interesów handlowych“, jak tego wymaga art. 54 kod. handl., bo do tego należy także systematyczna ewidencja wkładów i podjęć właściciela oraz szczegółowa i systematyczna ewidencja wyników. Dlatego nie może on być uznany za prawidłowy także ze stanowiska kodeksu handlowego. Nie podobna przecież przypuścić, że ustawodawca zadowoli się niezupełną ewidencją tego, czego żąda on sam i czego wymagają zasady prawidłowej rachunkowości kupieckiej, na które on sam się powołuje, i co realizuje od dawna praktyka rachunkowości w formie systemu podwójnego. Ten ostatni system powstał właśnie dlatego, że system pojedynczy nie czynił zadość postulatowi zupełności ewidencji, a nie na to, aby stwarzać urządzenie bardziej skomplikowane na miejsce prostego.

Mogłoby nasunąć się tylko pytanie, czy konieczne jest prowadzenie wszystkich ksiąg systemu podwójnego, czy zwłaszcza nie możnaby rozbudować systemu pojedynczego przez dodanie mu ksiąg potrzebnych dla zupełności jego ewidencji, a więc iść po drodze, na którą wstąpiło prawo skarbowe, tworząc system uproszczony przez dodanie księgi właściciela i księgi kosztów ogólnych. Przez ewentualne dodanie szczegółowej ewidencji strat i zysków zostałby usunięty brak zupełności co do zakresu ewidencji bez przejmowania wszystkich ksiąg systemu podwójnego a w szczególności k s i ę g i g ł ó w n e j. Otóż księga główna stanowi niezbędny środek techniczny i urządzenie kontrolne dla zapewnienia zupełności ewidencji tak bieżącej jak periodycznej. Ewidencja bieżąca w systemie podwójnym przybiera charakter przymusowy i systematyczny, a to wskutek zasady podwójnego i przeciwstawnego kontowania w księdze głównej. Bez niej ewidencja w poszczególnych księgach i na ich kontach miałaby charakter przypadkowy, bo byłaby zależna od uwagi i pamięci księgującego jak w systemie pojedynczym. Żaden rodzaj ewidencji bieżącej nie może być pominięty w księdze głównej przez nieuwagę lub zapomnienie, bo nie dopuszcza do tego konieczność doraźnego znalezienia przeciwstawnej pozycji przy każdym wpisie. Kto prowadzi księgę główną, ten m u s i uwzględnić wszystkie kierunki ewidencji bieżącej, które wchodzą w danym razie w rachubę; kto jej nie prowadzi, a poprzestaje tylko na księgach pobocznych czyli w rzeczywistości na systemie pojedynczym, ten m o ż e czynić to samo, o ile nie zapomni o którym z nich. Popełnione opuszczenia i omyłki nie wychodzą na jaw przy najbliższym bilansie obrotowym, którego system pojedynczy nie sporządza. W zakresie ewidencji periodycznej znaczenie księgi głównej jest niemniej doniosłe. Konieczność uzgodnienia jej kont z księgami pobocznymi przy każdorazowym zamknięciu przyczynia się do dokładnego ustalenia poszczególnych składników majątku i zobowiązań, a przez to i wyników. Brak tej dwukrotnej i równoległej ewidencji w systemie pojedynczym i konieczności uzgodnienia ksiąg pobocznych z księgą główną, której tam nie ma, sprawia, że tak obraz stanu majątkowego w inwentarzu jak obliczenie wyniku są zawsze problematyczne w porównaniu z tym, co daje system podwójny.

Obrońcy systemu pojedynczego (prof. Skrzywan w przytoczonej wyżej glosie) usiłują obniżyć znaczenie kięgi głównej twierdzeniem, że nie jest ona podstawą bilansu, że natomiast jest nią „wyłącznie i jedynie inwentarz“. Nie zadają sobie jednak pytania, co jest podstawą inwentarza i jaki jest jego stosunek do księgi głównej. Jest wprawdzie rozpowszechnione zapatrywanie, jakoby inwentarz był elaboratem oryginalnym, samoistnym i od niczego niezależnym, bo bywa sporządzany rzekomo z natury. Tymczasem kto przeprowadzał zamknięcie ksiąg, ten wie z doświadczenia jakiej zwłoce ulega inwentura wierzytelności i zobowiązań wskutek

trudności w uzgodnieniu księgi interesantów z księgą główną. Dopóki nie doszło do tego uzgodnienia, nie ma możliwości ustalenia stanu wierzytelności i długów, a tym samym inwentarza całego majątku. Ale także zapasy towarów, surowców, półfabrykatów, walorów i weksli a nawet maszyn i przyborów technicznych nie mogą być inwentaryzowane wyłącznie z natury przez samo liczenie, ważenie i mierzenie bez pomocy ksiąg pobocznych i odpowiadających im kont księgi głównej. Wiele przedmiotów majątkowych należących do przedsiębiorstwa znajduje się w czasie inwentury poza jego obrębem, np. w przeróbce, w naprawie, w konsygnacji, w depozycie, w zastawie, w drodze itp., a ich przynależność do przedsiębiorstwa widoczna jest tylko z ksiąg. Na odwrót w obrębie przedsiębiorstwa znajduje się wiele przedmiotów obcych, otrzymanych do przeróbki, naprawy itp., które jako obce muszą być wyłączone z inwentarza. Ustalenie przynależności do majątku przedsiębiorstwa wymaga tedy pomocy ksiąg pobocznych i księgi głównej, której konta wykazują tylko przedmioty własne z wyłączeniem cudzych. Jeżeli tedy bilans opiera się na inwentarzu, to inwentarz opiera się na księgach pobocznych i na księdze głównej, a nie na samym tylko zdjęciu z natury.

Jakie znaczenie może mieć księga główna dla inwentarza, świadczą dwa przykłady praktyczne, jeden znany mi z literatury rewizyjnej, drugi z mojej własnej praktyki:

a) Urzędnik banku, zawiadujący kuponami, przywłaszczał sobie sztuki, które wyjmował ze środka pakietów i inkasował dla siebie, wkładając na ich miejsce bezwartościowe kartki tej samej wielkości i barwy. Kontrola i inwentura bilansowa kuponów nie zaglądała do środka związanych pakietów, których zewnętrzny wygląd nie zdradzał bezwartościowego wnętrza. Dopiero osoba prowadząca księgę główną zwróciła uwagę na wysokie saldo konta kuponów, uderzające dlatego, że przecież kupony w miarę płatności powinny być inkasowane. To spostrzeżenie doprowadziło do badania wnętrza pakietów kuponowych, aby ustalić przyczynę niezrealizowania tak wielkiej ilości kuponów.

b) Jako skarbnik stowarzyszenia poleciłem sile pomocniczej sporządzenie inwentarza majątku. Przy jego rozpatrywaniu uderzyła mnie wielka różnica między zapasem walorów, wykazanym w inwentarzu na podstawie listu banku, w którego depozycie walory były złożone, a saldem konta walorów w księdze głównej. Przeprowadzone badanie tej różnicy wykryło błąd w zestawieniu banku, na którym oparła się inwentura walorów jako na najpewniejszej podstawie.

W obu przytoczonych wypadkach księga główna rozstrzygnęła o ustaleniu prawdziwego zapasu walorów względnie kuponów i przyczyniła się do sprostowania inwentarza. Bez niej wyniki samoistnej inwentury byłyby pozostały fałszywe.

Te doniosłe funkcje księgi głównej wymagają szczególnego podkreślenia ze względu na próbę jej bagatelizowania, podjętą we wspomnianej glosie prof. Skrzywana. Według niej rola kontrolna księgi głównej jest ważna tylko w przedsiębiorstwach bardzo wielkich, w innych zaś a zwłaszcza handlowych może być zastąpiona rejestrami pomocniczymi dla wybranych grup majątkowych, podziałem ksiąg chronologicznych lub wprowadzeniem do nich kilku rubryk zamiast jednej. Autor nie podaje wcale bliżej i dokładniej ustroju tych proponowanych surogatów księgi głównej, ale już jego zapewnienie, że przy ich pomocy da się osiągnąć tylko kontrola „istotnych składników majątkowych", nasuwa pytanie, co będzie ze składnikami nieistotnymi. Zasadniczą bowiem funkcją księgi głównej jest obejmowanie wszystkich spraw finansowych przedsiębiorstwa, a więc wszystkich przedmiotów majątkowych i wyników, nie tylko wybranych i istotnych. Funkcja ta jest koniecznym warunkiem zupełności ewidencji, a innego środka dla zapewnienia tej zupełności żaden system rachunkowości dotąd nie posiada.

Z przytoczonych powodów księga główna stanowi jedyną a niezbędną gwarancję zupełności ewidencji tak bieżącej jak periodycznej w podanych 5 kierunkach. Kto jej nie prowadzi, może wprawdzie osiągnąć zupełność ewidencji, jeżeli odpowiednio urządzi księgi szczegółowe; ale nie posiada on gwarancji ani dowodu tej zupełności. Dlatego władza skarbowa może zawsze kwestionować zupełność i dokładność wykazanego obrotu lub wyniku, jeżeli podatnik nie zdoła poprzeć swych wykazów prawidłową księgą główną.

Ze stanowiska obecnego prawa skarbowego, tj. Ordynacji Podatkowej i jej rozporządzenia wykonawczego, zagadnienie prawidłowości systemu rachunkowości przedstawia się tedy następująco: przedsiębiorstwa handlowe i przemysłowe, objęte § 75 rozp. wykon., mogą posługiwać się systemem ksiąg uproszczonych, a jeżeli ich księgi są prowadzone zgodnie z obowiązującymi przepisami formalnymi i mają wpisy należycie udokumentowane, nie można im odmówić prawidłowości i przyjęcia ich treści za podstawę wymiaru podatku obrotowego czy dochodowego. Inne przedsiębiorstwa, nie objęte § 75, powinny posługiwać się systemem podwójnym według zasad powszechnie przyjętych w praktyce i w teorii rachunkowości. Jeżeli przedłożą księgi prowadzone rzetelnie, ale według innego systemu np. pojedynczego lub uproszczonego, narażają się na ich dyskwalifikację z powodu niewłaściwego systemu. Władzy wymiarowej wolno oczywiście uznać je za wystarczającą podstawę wymiaru, bo dyskwalifikacja ksiąg handlowych jest prawem władzy skarbowej a nie absolutnym obowiązkiem. W razie dyskwalifikacji może jednak podatnik ofiarować swe rzetelne księgi jako materiał informacyjny i dowodowy na wysokość obrotu lub dochodu, a jeżeli władza nie posiada dowodów ich nierzetelności, musi je respektować jako źródło materialnej prawdy. Przeciwko nieuzasadnionemu pominięciu takich ksiąg podatnik może bronić się w drodze odwołania ewentualnie skargi do NTA. W ten sposób system rachunkowości, nie odpowiadający wszystkim wymaganiom pod względem prawidłowości, może oddać podatnikowi usługę, niewątpliwie mniejszą niż system prawidłowy.

Odrzucenie nieprawidłowych ale rzetelnych ksiąg handlowych jako podstawy obliczenia dochodu podatkowego nie uprawnia wcale władzy skarbowej do dowolnego wymiaru ani nawet do zastosowania norm średniej zyskowności. W takim bowiem razie ma zastosowanie art. 17 ustawy o podatku dochodowym oraz § 31 rozp. wykon., regulujący obliczenie dochodu z przedsiębiorstw, które nie prowadzą prawidłowych ksiąg handlowych. Prowadzone przez podatnika księgi systemu pojedynczego oraz przynależne dokumenty będą stanowiły materiał informacyjny i dowodowy na wysokość osiągniętych przychodów oraz poniesionych wydatków i strat, a tym samym na wysokość dochodu.

Tomasz Lulek

1859.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Księgi handlowe: Inwentarz — zestawienie składników majątkowych w oddzielnych spisach; dowody kasowe, nie podające daty księgowania[1]).

[1]) Por. OPA 1204/35, 1480/36.

1. żaden przepis ustawy, w szczególności § 39 niem. kod. handl., nie wymaga ujęcia inwentarza w jednolitym spisie składników majątkowych; wystarczy zestawienie tych składników w oddzielnych spisach inwentarzowych.

2. Nie istnieje wymóg zamieszczania na dowodach kasowych daty księgowania.

Wyrok NTA z 7 października 1936 l. rej. 1906/34 w sprawie firmy: Concordia-Import-Export, Sp. Akc. w Katowicach przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1932.

...Jak to wynika z nadesłanych akt sprawy, księgi handlowe skarżącej firmy odrzucone zostały jako nieprawidłowe, przy czym wysunięte zostały w decyzji odwoławczej następujące powody: a) brak prawidłowego inwentarza przy rewizji ksiąg handlowych; b) brak prawidłowych dowodów kasowych na kilka pozycji.

ad a) Skarżąca firma w odwołaniu zakwestionowała stanowisko władzy wymiarowej, jakoby firma naruszyła § 39 niem. kod. handl., i powołała się na ustalenia protokołu badania ksiąg handlowych z 16 czerwca 1933, w myśl których przedłożony został spis inwentarzowy, obejmujący następujące zestawienie składników majątkowych: 1) dokładny spis towarów sporządzony z natury; 2) zestawienie nieruchomości i ruchomości, urządzeń fabrycznych i inwentarza żywego; 3) zestawienie poszczególnych dłużników i wierzycieli; 4) spis papierów wartościowych, uwidoczniony w specjalnych zeszytach.

Władza pozwana, załatwiając odwołanie firmy, nie uznała powyższej obrony skarżącej, wychodząc z założenia, jak o tym świadczą motywy decyzji, iż materiały przedłożone przez płatniczkę stanowić mogą jedynie podstawę do sporządzenia prawidłowego inwentarza, same w sobie zaś nie mają charakteru inwentarza, wymaganego przepisem § 39 niem. kod. handl., a będącego jednolitym spisem składników majątkowych przedsiębiorstwa.

Stanowiska powyższego władzy nie mógł NTA uznać za trafne. żaden bowiem przepis ustawy, a w szczególności cytowany przez władzę § 39 niem. kod. handl. nie określa inwentarza jako jednolitego spisu składników majątkowych. Intencją ustawy było — jak to słusznie skarga podnosi — aby składniki majątkowe zostały każdorazowo dokładnie oddzielnie spisane.

Skoro zatem władza pozwana, wychodząc z mylnej przesłanki prawnej, pominęła twierdzenie odwołania co do posiadania specjalnych oddzielnych spisów inwentarzowych, to w powyższym postąpieniu dopatrzył się NTA wadliwości, połączonej ze szkodą dla skarżącej.

ad b) Decyzja władzy wymiarowej wymienia 5 wypadków, w których dowody kasowe, znajdujące się w księgach handlowych, nie posiadają ani daty wystawienia, ani daty księgowania, i na tej podstawie opiera swoją konkluzję o nienależytym sporządzaniu dowodów kasowych.

Co się tyczy tego powodu dyskwalifikacji ksiąg, to skarżąca w odwołaniu podniosła, iż data księgowania na dowodach kasowych nie jest wymagana żadnym przepisem, data ta natomiast figuruje w księgach handlowych, mianowicie w kasie z powołaniem się na dowód.

Z zarzutem tym, który był istotny w konkretnym przypadku, nie rozprawiła się władza pozwana w zaskarżonej decyzji, co stanowi dalszą wadliwość....

Art. 57 kod. handl. mówi o inwentarzu, ale już art. 423 i n. wymieniają cały szereg składników bilansowych, które to składniki mogą być tak pojedyncze, jak i zbiorowe. W tym drugim wypadku każdy składnik zbiorowy musi posiadać załącznik, tj. spis — inwentarz pojedynczych wartości, zgodnych w łącznej wartości ze składnikiem zbiorowym. Ponieważ w treści swojej bilans końcowy (art. 58 kod. handl.) pokrywa się z inwentarzem, byłoby wielce utrudnione a nawet i zbędne wymaganie jednolitego inwentarza, a potem jeszcze dodatkowo szczegółowych spisów do zbiorowych składników bilansowych. To zapatrywanie potwierdza również rozporządzenie ministerialne z 20 kwietnia 1934 poz. 337 Dz. Ust., gdzie w § 2 powiedziane jest, że stan majątkowy przedsiębiorstwa winien być jasno i przejrzyście wykazany.

Zarzut wadliwości ksiąg handlowych z powodu braku dat wystawienia na dowodach kasowych — jest zarzutem istotnym i może się stać zarzutem nie tylko nieprawidłowości, ale też nawet nierzetelności ksiąg. Usunięcie tego zarzutu może nastąpić tylko przez badanie organizacji przedsiębiorstwa, a w szczególności przez badanie czy zakwestionowane dowody kasowe łączyły się z całym nieprzerwanym szeregiem innych dowodów wraz z ich zaksięgowaniem.

Teofil Seifert

1860.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Salda kredytowe na rachunku kasy[1]). — Księgowanie wpłat do przedsiębiorstwa, uskutecznianych przez kupca jednostkowego, oraz wypłat na jego rzecz. — Księgowanie towaru, zwróconego przez klienta celem wymiany, oraz towaru, wysłanego klientowi do wyboru.

1. Z zasad prawidłowej księgowości nie wynika obowiązek kupca

[1]) Por. OPA 1635/36, 1636/36, 1647/36.

jednostkowego przeprowadzania codziennie przez dziennik wpłat, uskutecznianych przez niego do przedsiębiorstwa oraz wypłat z przedsiębiorstwa na jego rzecz; dokonywanie zapisów wpłat i wypłat w księdze pomocniczej i przenoszenie miesięcznego wyniku do dziennika należy uznać za prawidłowe.

2. Zwrot towaru przez klienta celem wymiany, jak również wysłanie klientowi towaru do wyboru nie należą do zdarzeń, których niezaksięgowanie w dzienniku odbierałoby księgom cechę prawidłowych.

Wyrok NTA z 12 listopada 1936 l. rej. 3611/34 w sprawie Wacława Sułkowskiego przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1932.

...Jak to wynika z motywów zaskarżonej decyzji, księgi handlowe skarżącego uznane zostały za nieprawidłowe z następujących powodów:

1) ujemne salda kasy w dniach 16 lutego, 16 marca i 22 czerwca 1932,

2) nieksięgowanie wysyłki towarów a następnie zwrotów i zamian, jak np. bielizny z Bydgoszczy 0,5 kg, z Mławy w dniu 6 grudnia 1932,

3) zaksięgowanie porta od przesyłki prywatnej z Ciechocinka.

ad 1) W konkretnym wypadku chodzi o przedsiębiorstwo, należące do osoby fizycznej, bez ściśle określonego kapitału. Skarżący tak w wyjaśnieniach na protokół badania ksiąg handlowych, jak również w odwołaniu wyjaśniał wytknięte przez organ kontrolny różnice co do stanu kasy. W szczególności twierdził skarżący, iż nie posiadając w przedsiębiorstwie ściśle określonego kapitału, zmuszony jest w okresie złej koniunktury z innych źródeł dokładać do przedsiębiorstwa.

Te doraźne wpłaty, uskuteczniane w ciągu całego miesiąca, uwidacznia się następnie w końcu każdego miesiąca uznając jednocześnie osobisty rachunek skarżącego za wpłaconą do przedsiębiorstwa sumę. Zarazem podniósł skarżący w odwołaniu, iż wkładanie do kasy i wycofywanie pewnych sum pieniężnych odbywa się stale i codziennie i dlatego odnotowywanie tych wszystkich manipulacji w dzienniku obciążyłoby niepotrzebną formalistyką całą buchalterię. Protokół dodatkowego badania ksiąg handlowych z 13 lipca 1933 stwierdza, iż co do sum wnoszonych i podnoszonych przez właściciela zawiera szczegóły pomocnicza księga kasjerska, z której to księgi wprowadza się raz na miesiąc do dziennika saldo wynikowe.

Otóż odnośnie do powyższej obrony skarżącego NTA uznał, iż przedstawiony w odwołaniu oraz w protokole z 13 lipca 1933 sposób księgowania sum, wpłaconych i wycofywanych przez skarżącego, nie narusza prze-

pisów kodeksu handlowego, ani też nie pozostaje w sprzeczności z zasadami prawidłowej księgowości kupieckiej.

Pod przepis art. 8 kodeksu handlowego, wymieniający taksatywnie te dane, które muszą być codziennie zapisane w dzienniku, nie można podciągnąć czynności kupca, polegającej właściwie na przełożeniu pieniędzy z jednej kasy kupca do drugiej kasy tej samej osoby.

Zasady zaś prawidłowej księgowości nie przepisują kupcowi jednoosobowemu w przedsiębiorstwie bez ściśle określonego kapitału, aby wpłaty do przedsiębiorstwa czy też wycofywanie poszczególnych sum z przedsiębiorstwa zapisywał codziennie w dzienniku. Dokonywanie odnośnych zapisów wpływu i wycofywania w pomocniczej księdze i wprowadzanie miesięcznego wyniku tego wpłacania i wycofywania do dziennika uznać należy za proceder prawidłowy.

Gdy zatem instancja odwoławcza pominęła obronę powyższą skarżącego, przytoczoną celem zwalczenia podniesionej w decyzji Komisji Szacunkowej przyczyny dyskwalifikacji ksiąg, nie rozprawiając się z istotnymi zarzutami, to NTA w powyższym postąpieniu dopatrzył się istotnej wadliwości, połączonej ze szkodą dla skarżącego.

ad 2) Jak to wynika z protokołu ponownego badania ksiąg handlowych z 13 lipca 1933, podkreślony w decyzji odwoławczej fakt niezaksięgowania wysyłki, a następnie zwrotu towarów sprowadza się do dwóch wypadków, a mianowicie informacyj nr 264603 i nr 264654 (Bydgoszcz i Mława).

Odnośnie do obu powyższych wypadków płatnik złożył wyjaśnienia w toku postępowania administracyjnego, a mianowicie twierdził, iż przesyłka z Bydgoszczy (wagi 0,5 kg) zawierała koszulę zwróconą przez klienta do wymiany, zaś przesyłka z Mławy zawierała zwrot przesłanej klientowi w Bydgoszczy do wyboru kolekcji kalesonów trykotowych. Powyższa obrona skarżącego, poparta korespondencją, znajduje potwierdzenie w wynikach dodatkowego badania ksiąg handlowych, objętych protokołem z 13 lipca 1933.

W związku z powyższym uznał NTA, iż zwrot towaru przesłanego do wymiany wskutek reklamacji, jak również wysłanie klientowi towaru do wyboru nie są takimi zdarzeniami, których niezapisanie w dzienniku czyniłoby księgi nieprawidłowymi. Wysłanie bowiem towaru do wyboru nie jest transakcją, natomiast przy wymianie towaru sprzedaż pierwotna była księgowana.

Z uwagi na powyższe uznać należało nierozprawienie się z obroną płatnika za dalszą wadliwość postępowania.

ad 3) Powód, w tym punkcie decyzji przytoczony, nie był wymieniony w decyzji władzy I instancji i sprowadza się do faktu zaksięgowania porta w kwocie 60 gr od prywatnej przesyłki właściciela.

Otóż odnośnie do powyższego powodu NTA podzielił zapatrywanie skargi, że skoro suma 60 gr wydatkowana została istotnie z kasy, to musiała też zostać w księgach uwidoczniona. Władza pozwana nie wyjaśnia bliżej swego stanowiska, w czym dopatruje się nieprawidłowości księgowania powyższego wydatku, zresztą stan sprawy odnośnie do powyższej usterki, co do której skarżący w postępowaniu administracyjnym nie miał możności zajęcia stanowiska, nie jest z akt widoczny.

Brak powyższy uznał NTA za dalszą wadliwość. . . .

Księgowanie niektórych transakcji kasowych w księdze pomocniczej i przenoszenie ich w pozycji zbiorowej do księgi kasowej (dziennika) dopiero z końcem miesiąca bywa wprawdzie stosowane w praktyce, jednak tylko o ile ono dotyczy wielkiej ilości pozycji bardzo drobnych (drobne wydatki). Wpłaty pryncypała do kasy przedsiębiorstwa (lub odwrotnie jego podjęcia na rachunek prywatny) są to z reguły kwoty poważniejsze, a poza tym nie wydarzają się nazbyt często i stąd nie usprawiedliwiają opisanego postępowania.

Występowanie salda kredytowego w księdze kasowej jest sprzeczne ze zdrowym rozsądkiem (można wydać wszystką gotówkę, którą się posiada, ale więcej — niesposób), a zatem musi być określone jako całkiem nieprawidłowe i niezgodne z zasadami księgowości.

Zwrot towaru przez klienta celem wymiany powinien być przedmiotem księgowania zasadniczego. Klient otrzyma wprawdzie ewentualnie towar tego samego rodzaju, ale w każdym razie nie t e n s a m (innego stopnia dobroci, w innym opakowaniu, inaczej znaczony). Zaniechanie księgowania mogłoby w pewnych okolicznościach mieć ujemne skutki, np. w wypadku późniejszego procesu cywilnego. Przy wysyłce towarów do wyboru należy księgować podobnie jak przy wysyłce towarów do komisowej sprzedaży, tj. uznać „Rk towarów" a obciążyć „Rk towarów wysłanych do wyboru". Taki towar narażony jest na ewentualne podwójne koszty przesyłki. A więc i w tym wypadku niedokonanie księgowania uważam za niezgodne ze stanem nowoczesnej techniki buchalteryjnej, czyli za nieprawidłowe.

Czy jednak stwierdzenie opisanych uchybień musi lub powinno mieć za skutek uznanie k s i ę g o w o ś c i kupca za nieprawidłową, to już sprawa całkiem inna, którą pozwalam sobie oświetlić następującymi rozważaniami:

Trudność rozstrzygnięcia poruszonej kwestii polega, według mego zdania, przede wszystkim na różnorakiej i po części nieścisłej terminologii, stosowanej przy określeniu księgowości handlowej jako zdatnej do pełnienia funkcji dowodowej.

Polski kodeks handlowy posługuje się wyrazem „prawidłowa", a za taką uważa księgowość, która zarówno pod względem a) urządzeń buchalteryjnych (zespołu ksiąg itd.), jako też b) poprawności zapisów w tych księgach zdolna jest spełnić swe zadanie, czyli ujawnić stan majątkowy i interesy handlowe kupca.

Ordynacja Podatkowa rozszczepia powyższe pojęcia, stawiając wymóg, by księgi, jeżeli mają stanowić podstawę dla uzyskania pewnych ulg, były prowadzone prawidłowo i „rzetelnie".

W ten sposób pojęcie prawidłowości zostało zacieśnione do organizacyjnej (nie tylko f o r m a l n e j) poprawności buchalterii kupieckiej, zresztą w sprzeczności z brzmieniem § 1 art. 81 O. P., albowiem jeżeli księgi nie przedstawiają wydarzeń prawdziwie, to nie są zgodne z zasadami księgowości, która jest właśnie nauką o poprawnym rachunkowym przedstawieniu operacji gospodarczych.

§ 2 art. 81 uważam za całkiem zbędny, albowiem najbardziej uproszczone księgi handlowe i gospodarcze, jeżeli tylko są uproszczone racjonalnie, to będą mogły — biorąc pod uwagę rodzaj i rozmiar przedsiębiorstwa — być także w rozumieniu art. 54 kod. handl. uznane za prawidłowe.

Według art. 82 O. P. za rzetelne uważa się księgi, prowadzone zgodnie z rzeczywistością. Już sama definicja nasuwa pewne wątpliwości.

Wszakże większość systemów filozoficznych nie jest zgodna ze sobą co do pojęcia rzeczywistości. W zawiłych procesach gospodarczych stan nierozpoznany staje się częstokroć rzeczywistością dopiero na skutek decyzji władz lub nawet orzeczenia NTA, którego teza także może być obalona orzeczeniem późniejszym. Dla ustalenia konkretnych rzeczywistości i ich poprawnego przedstawienia buchalteryjnego powołuje się często najbardziej rutynowanych ekspertów, a przecież ci także mogą się mylić.

Jakże więc łatwo jest wykroczyć przeciw temu wymogowi.

Zresztą księgowość, aczkolwiek „rzetelna", jednak nie prowadzona umiejętnie, czyli według zasad prawidłowej rachunkowości kupieckiej, może nie dostarczyć władzom skarbowym materiału liczbowego w formie, koniecznej dla rozpoznania istotnego stanu rzeczy.

Poza tym wyraz „rzetelne" użyty jest sprzecznie z duchem języka polskiego (lepiej nadawałoby się określenie „prawdziwe"). Wszakże co nie jest zgodne z rzeczywistością nie musi być nierzetelne (nieuczciwe). Osobiście wolałbym, gdyby definicja była została ściśle dostosowana do w y r a z u „rzetelne". Prawda, iż wtedy na władzach skarbowych ciążyłby obowiązek udowodnienia złej woli księgującego, ale z drugiej strony jeden taki wypadek winien starczyć dla uznania księgowości za nieprawidłową.

Widocznie nie mogąc dać sobie rady z określeniami „prawidłowe" i „rzetelne" przy ich stosowaniu rygorystycznym, władze skarbowe ostatnio posługują się określeniem nowym: „wiarygodne", zdaje się, że samowolnie, albowiem w żadnej z ustaw podatkowych nie spotkałem się z tym wyrazem. Sam dobór wyrazu nasuwa również zastrzeżenia. Wszakże księgowość może być całkiem wiarygodna, a mimo to zupełnie niezdatna, by służyć za podstawę do wymiaru podatku dochodowego. Jeżeli np. płatnik wszystkie swe transakcje najzupełniej zgodnie z rzeczywistością wpisze tylko do jednej księgi (dziennika) w porządku chronologicznym, to księgowość będzie wiarygodna, lecz tak chaotyczna, że bez jej całkowitej rekonstrukcji nie można będzie zorientować się w interesach handlowych płatnika i w stanie jego majątku. Do takich rekonstrukcji organa skarbowe nie są obowiązane, a Skarb Państwa nie może ponosić ich kosztów.

Dochodzę do wniosku ostatecznego, mianowicie, że przy określaniu zdatności księgowości handlowej do pełnienia funkcji dowodowej najsłuszniej jest posługiwać się tylko jednym wyrazem, a to „prawidłowe".

Ale w jakim sensie należy go używać?

Mam wrażenie, że NTA popełnia pod tym względem w wielu wypadkach podobną omyłkę, jaką swego czasu popełniały sądy przysięgłych. Mianowicie chcąc podsądnego w wypadkach zasługujących na współczucie i pobłażliwość ochronić od kary uznawały go, czasem wbrew oczywistości, za niewinnego popełnienia samego czynu przestępczego. Wnioskując niesłusznie: „stwierdzony wypadek nieprawidłowego z a k s i ę g o w a n i a, zatem k s i ę g o w o ś ć nieprawidłowa", a odczuwając, że uznanie księgowości za nieprawidłową byłoby w danym wypadku krzywdzące, NTA stara się wyraźne uchybienia przeciw zasadom księgowości usprawiedliwić i uznać za prawidłowe, aby się uchylić od niedogodnej konkluzji.

Otóż według mego zdania stwierdzenie jednego nieprawidłowego zaksięgowania, a nawet kilku, a nawet bardzo dużej ilości, jeżeli nie dotyczą zagadnień istotnych i ważnych, nie musi spowodować uznania za nieprawidłowy ewentualnie olbrzymiego i skomplikowanego kompleksu rachunkowego, o ile po pewnych korektywach zdolny on jest ujawnić poprawnie interesy handlowe i stan majątku przedsiębiorstwa.

Stosując określenie „prawidłowe“, ustawodawca nie mógł mieć na myśli księgowości o stopniu doskonałości wprost niespotykanym. Przecież na tysiąc księgowości znalazłaby się może tylko jedna, której prawidłowości nie możnaby zakwestionować, a wszakże taki wyjątkowy wypadek nie mógłby być przyjęty za prawidło.

Zatem sądzę, że jeżeli przy dodatniej ocenie księgowości w miejsce stopni „doskonała, bardzo dobra, dobra, dostateczna“ ma być użyty tylko jeden wyraz, tj. „prawidłowa“, to tym wyrazem należy posługiwać się jedynie w znaczeniu „jeszcze dostateczna“.

Ale jeżeli pominiemy wypadki całkiem jasne, jak np. stwierdzenie chociażby jednej nierzetelności lub całkiem chaotycznego stanu księgowości, to sądzę, że nawet tak sprecyzowane pojęcie prawidłowości nie da w wielu wypadkach rozstrzygnięcia. I nie sądzę, iżby można znaleźć formułkę czy też definicję, która by przewidywała wszystkie możliwości i okoliczności. O tym, czy księgowość przedsiębiorstwa, biorąc pod uwagę jego rodzaj i rozmiar, należy uznać za prawidłową, może w wypadkach zawiłych i wątpliwych zadecydować tylko — opinia eksperta.

W. Góra

1861.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Sprzedaż drzewa, przetartego na cudzym tartaku, ze składów tego tartaku — świadectwo przemysłowe.

Wagonowa sprzedaż przetartego na cudzym tartaku drzewa łącznie z posiadaniem składu na tym tartaku stanowi przedsiębiorstwo handlowe, wymagające nabycia świadectwa przemysłowego II kat. handl.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 9 lipca 1936 3 K. 805/36.

... Opierając się na wyjaśnieniach oskarżonego, Sąd Okręgowy ustalił, że prowadząc handel drzewem oskarżony przecierał go w cudzym tartaku i sprzedawał wagonowo do Gdańska i Niemiec, przy czym korzystał ze składu na placu tartacznym i z usług robotników tartaku. Wychodząc z założenia, że dostarczenie oskarżonemu przez tartak składu i robotników jest równoznaczne z wydzierżawieniem placu i wynajmem robotników, Sąd Okręgowy uznał, że wagonowa sprzedaż przetartego na cudzym

tartaku drzewa łącznie z posiadaniem składu na tym tartaku stanowi przedsiębiorstwo handlowe, wymagające nabycia świadectwa przemysłowego II kat. W tym stanie rzeczy twierdzenie kasacji, że oskarżony nie posiadał żadnego zakładu handlowego, wobec ustalenia przez Sąd, że sprzedaż drzewa po jego przetarciu odbywała się ze składu tartacznego, należy uznać za bezpodstawne, zaś wysuwana przez kasację okoliczność, że oskarżony posiadał świadectwo przemysłowe na skup i eksport drzewa, mogła być pominięta przez Sąd, skoro nie została poparta żadnym konkretnym dowodem w toku przewodu sądowego. Z przytoczonych względów kasacja ulega oddaleniu.

1862.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Drobna sprzedaż mebli polityrowanych — świadectwo przemysłowe[1]).

Drobna sprzedaż mebli polityrowanych wymaga w myśl cz. II lit. A rozdz. I kat. II ust. 2 lit. f) taryfy wykupienia świadectwa przemysłowego II kat. bez względu, czy meble takie stanowią wyłączny czy też częściowy przedmiot obrotu handlowego przedsiębiorstwa.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 22 lutego 1937 3 K. 2207/36.

Sąd Okręgowy ustaliwszy, że oskarżony sprzedawał w swoim składzie oprócz najprostszych także meble polityrowane, uznał jednak, że wykupione przez oskarżonego świadectwo przemysłowe kat. III jest dostateczne, gdyż posiadanie w zakładzie handlowym paru sztuk mebli polityrowanych nie stanowi jeszcze podstaw do przyjęcia, iż oskarżony prowadzi handel meblami produkcji wytworniejszej, ustawa bowiem wymienia obok siebie rodzaje mebli, które uważa za meble wytworniejszej produkcji, a to meble wyścielane, rzeźbione, polityrowane, woskowane itd., nie mówiąc wcale, że sprzedawanie obok mebli najprostszych tylko mebli polityrowanych wymaga wykupna świadectwa przemysłowego kat. II.

Ponadto zdaniem Sądu meble polityrowane są powszechnie używane nawet przez najuboższe sfery społeczeństwa, w każdym domu miejskim czy robotniczym spotyka się meble polityrowane. Produkcja mebli takich

---

[1]) Por. OPA 353/33.

nie wymaga specjalnych umiejętności czy kwalifikacji, gdyż każdy wieśniak potrafi meble politurować i niejednokrotnie takie meble sporządza i sprzedaje w mieście jako wytwór swej własnej niefachowej pracy.

Pogląd Sądu ze względu, że dotyczy ustawy podatkowej, wymagającej ścisłej wykładni jej przepisów, jest bezpodstawny. W przepisie cz. II ust. 2 lit. f) zał. do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym postanowiono wyraźnie, iż drobna sprzedaż mebli politurowanych, która z natury rzeczy polega na sprzedaniu „paru sztuk", wymaga wykupienia świadectwa przemysłowego II kat. bez względu, czy meble takie stanowią wyłączny czy też częściowy przedmiot obrotu handlowego przedsiębiorstwa. Dla zakwalifikowania przedsiębiorstwa jako przedsiębiorstwa kat. III na tej podstawie, iż w nim prócz mebli politurowanych sprzedaje się także meble proste, brak podstaw prawnych, a przeto wyrok nie może się ostać w mocy orzeczenia sądowego.

1863.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Sprzedaż napojów alkoholowych przez przedsiębiorstwa jarmarczne — świadectwo przemysłowe.

Przepis cz. II lit. A rozdz. I kat. II ust. 2 lit. k) taryfy, wymagający dla przedsiębiorstw sprzedaży napojów alkoholowych nabycia świadectwa II kat., jak również przepis rozdz. VII, dotyczący zakładów gastronomicznych, odnoszą się do przedsiębiorstw handlowych i nie dotyczą przedsiębiorstw jarmarcznych, jako specjalnie unormowanych w ustawie.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 1 grudnia 1936 3 K. 1825/36.

...Kasacja oskarżonego trafnie podnosi, iż zaskarżony wyrok nie zawiera należytego ustalenia czynu, oskarżonemu przypisanego. W szczególności w zaskarżonym wyroku brak należytego ustalenia charakteru i zakresu przedsiębiorstwa, a mianowicie czy było to przedsiębiorstwo handlu towarowego, czy też przedsiębiorstwo handlu jarmarcznego, otwarte czasowo na okres odbywających się targów (art. 20 ustawy i cz. III lit. C taryfy).

Ponadto zaskarżony wyrok nie wskazuje, jakie świadectwo przemysłowe oskarżony, zdaniem Sądu, miał obowiązek nabyć i w jaki sposób Sąd doszedł do orzeczenia kary w wysokości 270 zł.

Zauważyć przy tym należy, iż przepis cz. II lit. A rozdz. I kat. II p. 2 lit. k), wymagający dla przedsiębiorstw sprzedaży napojów alkoholowych nabycia świadectwa II kat., jak również przepis rozdz. VII, dotyczący zakładów gastronomicznych, odnoszą się do przedsiębiorstw handlowych i nie dotyczą przedsiębiorstw jarmarcznych, jako specjalnie unormowanych w ustawie.

1864.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Zatrudnienie w zakładzie handlu towarowego dwoje dorosłych członków rodziny, zastępujących właściciela — świadectwo przemysłowe.

Zatrudnienie w zakładzie handlu towarowego zastępujących właściciela dwóch jego córek, nie uzasadnia zaliczenia przedsiębiorstwa do wyższej niż trzecia kategorii świadectw przemysłowych (cz. II lit. A rozdz. I kat. III p. 1 ust. 2 taryfy).

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 14 grudnia 1936 3 K. 1671/36.

... W myśl postanowień cz. II lit. A rozdz. I kat. III p. 1 ust. 2 taryfy, zakłady, prowadzące handel na podstawie świadectwa przemysłowego III kat., mogą zatrudniać prócz właściciela lub zastępującego go dorosłego członka jego rodziny najwyżej 1 dorosłego subiekta handlowego. Według ustaleń Sądu, w przedsiębiorstwie oskarżonego nie był zatrudniony żaden najemny subiekt handlowy, sprzedażą zaś mięsa ze straganu zajęte były 2 dorosłe córki oskarżonego. Mimo to Sąd Okręgowy uznał, że oskarżony powinien był nabyć świadectwo przemysłowe II kat. handl., wychodząc z założenia, że przedsiębiorstwo oskarżonego zatrudniało 3 osoby, gdyż sam oskarżony, będąc obecny przy straganie i dozorując sprzedaż, musi uchodzić także za sprzedawcę. Jednak wniosek Sądu, że oskarżony musi uchodzić za sprzedawcę, jakkolwiek tylko dozorował sprzedaż, nie może zastąpić ustalenia, że on wykonywał jakiekolwiek czynności, stanowiące treść handlu towarowego, brak zaś tego ustalenia czyni bezpodstawnym wniosek Sądu, że zakład oskarżonego zatrudniał 3 osoby. Skoro w myśl ust. 2 p. 1 kat. III rozdz. I lit. A cz. II taryfy zatrudnienie w zakładzie handlowym zastępującego właściciela dorosłego członka jego rodziny oraz dorosłego najemnego subiekta handlowego uzasadnia zalicze-

nie tego zakładu do III kategorii przedsiębiorstw handlowych, to zatrudnienie w tymże zakładzie zastępujących właściciela dwóch jego córek nie może usprawiedliwić zaliczenia tego przedsiębiorstwa do wyższej kategorii świadectw przemysłowych, a w związku z tym uznanie przez Sąd oskarżonego winnym prowadzenia przedsiębiorstwa sprzedaży ze straganu mięsa na zasadzie niewłaściwego świadectwa III zamiast II kat. handl. nie znajduje oparcia w postanowieniach taryfy.

W tym stanie rzeczy zaskarżony wyrok winien być uchylony na zasadzie art. 516 lit. a) k. p. k.

1865.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Sprzedawanie przez masarza ciepłej kiełbasy z bułką i musztardą do spożycia na miejscu — świadectwo przemysłowe.

Sprzedaż ciepłej kiełbasy z bułką i musztardą do spożycia na miejscu podpada pod pojęcie zakładu gastronomicznego w rozumieniu cz. II lit. A rozdz. VII taryfy i uzasadnia obowiązek nabycia odrębnego świadectwa kategorii handlowej — niezależnie od posiadanego przez przedsiębiorcę świadectwa na warsztat rzeźnicki.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 12 lutego 1937 3 K. 2372/36.

Kasacja Prokuratora zarzuca wyrokowi obrazę art. 181 O. P.[1]) w związku z art. 6, 10 i 23 ustawy o podatku przemysłowym przez uniewinnienie oskarżonego mimo ustalenia, że w swoim przedsiębiorstwie sprzedaży wyrobów mięsnych oskarżony wydawał do spożycia na miejscu ciepłą kiełbasę z bułką i musztardą, nie posiadając na to świadectwa przemysłowego kategorii handlowej.

SN zważył co następuje:

Jak to wynika z ustaleń przewodu sądowego, oskarżony na podstawie świadectwa przemysłowego kat. VIII prowadził warsztat rzeźnicki, przy czym sprzedając wyroby mięsne własnej produkcji, wydawał również swoim klientom ciepłą kiełbasę z bułką i musztardą do natychmiastowego spożycia w jego zakładzie. Uniewinniając oskarżonego z zarzutu niewykupienia świadectwa przemysłowego III kat. handl. na prowadzenie

---

[1]) Odpowiednikiem tego przepisu jest art. 178 O. P. w brzmieniu poz. 134/36 Dz. Ust.

sprzedaży ciepłej kiełbasy z bułką i musztardą, Sąd Okręgowy wychodził z założenia, że tego rodzaju sprzedaż mieści się już w ramach przedsiębiorstwa sprzedaży wyrobów mięsnych, sprzedaż zaś ciepłej kiełbasy jest tylko aktem grzeczności kupieckiej, nie mającym na celu osiągnięcia zysku.

Nie podzielając tego stanowiska Sądu, kasacja oskarżyciela publicznego słusznie utrzymuje, że sprzedaż ciepłej kiełbasy z bułką i musztardą do spożycia na miejcu podpada pod pojęcie zakładu gastronomicznego w rozumieniu cz. II lit. A. rozdz. VII taryfy, wymagając nabycia odrębnego świadectwa kategorii handlowej. Ten pogląd kasacji nie jest pozbawiony słuszności. Posiadanie świadectwa kategorii przemysłowej uprawnia do sprzedaży wyrobów mięsnych własnej produkcji, do których nie mogą być zaliczone ani bułka ani musztarda.

Stworzenie odpowiednich warunków, umożliwiających spożycie ciepłej kiełbasy wraz z bułką i musztardą w tymże zakładzie, w którym odbywa się sprzedaż wyrobów własnych, stanowi prowadzenie w jednym pomieszczeniu dwóch odrębnych przedsiębiorstw, wymagających nabycia dwóch oddzielnych świadectw przemysłowych. Z jakich pobudek wychodzi właściciel przedsiębiorstwa stwarzając ten stan rzeczy, jest obojętne z punktu widzenia przepisów o podatku przemysłowym.

1866.

PODATEK OD CUKRU.

Uchylenie na niekorzyść płatnika prawomocnego orzeczenia.

Ministerstwo Skarbu nie może z powodu odmiennej oceny prawnej uchylić na niekorzyść płatnika prawomocnego orzeczenia władzy drugiej instancji w sprawie podatku od cukru. (Zasada prawna, wpisana do księgi zasad prawnych).

Uchwała kolegium zwiększonego NTA z 23 stycznia 1937 l. rej. 6991/34. — Wyrok NTA z 31 marca 1937 l. rej. 6991/34 w sprawie firmy: Cukrownia Wierzchosławicka Sp. Akc. w Wierzchosławicach przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku spożywczego od ubytku magazynowego cukru.

... Orzeczeniem z 17 maja 1933 Urząd Skarbowy Akcyz i Monopolów w Gnieźnie wymierzył Zarządowi Cukrowni należność podatkową od stwierdzonego ubytku cukru białego w ilości 966,5 kg w kwocie 1.328 zł 94 gr, uznając równocześnie, że stwierdzony ubytek cukru surowego w ilo-

ści 5.020 kg cukru mieści się w granicach dozwolonej normy zaników i nie podlega opodatkowaniu. Następnie orzeczeniem z 24 maja 1933 nałożył Urząd na Zarząd Cukrowni obowiązek uiszczenia dodatkowej kwoty 4,83 zł na rzecz Funduszu Pracy od wymierzonej poprzednim orzeczeniem należności podatkowej. Od orzeczenia Urzędu Akcyz i Monopolów z 17 maja 1933 Zarząd Cukrowni nie wniósł odwołania i wymierzoną należność podatkową uiścił 24 maja 1933. Orzeczenie Urzędu z 17 maja 1933 zostało uchylone przez Izbę Skarbową w Poznaniu w drodze nadzoru służbowego decyzją z 19 czerwca 1933, przy czym Izba poleciła Urzędowi wydać nowe orzeczenie, podając zarazem zasady, na jakich powinien się opierać wymiar należności. Zgodnie z tym poleceniem wydał U. S. A. M. nowe orzeczenie z 23 czerwca 1933, którym nałożył na Zarząd Cukrowni obowiązek uiszczenia należności podatkowej w kwocie 6.775,12 zł od ubytku 4.909,5 kg cukru z tym, że wobec uiszczenia już kwoty 1.333,77 zł, należy dodatkowo jeszcze uiścić kwotę 5.441,35 zł. Od tego orzeczenia wniósł Zarząd Cukrowni odwołanie, które Izba Skarbowa orzeczeniem z 23 września 1933 uwzględniła, zwalniając Zarząd Cukrowni od obowiązku uiszczenia wymierzonej dodatkowo należności. Na skutek pisma Okręgowej Izby Kontroli w Poznaniu z 20 listopada 1933, Izba Skarbowa przedstawiła sprawę Ministerstwu Skarbu, które decyzją z 8 maja 1934 uchyliło orzeczenie Izby Skarbowej z 23 września 1933. Wobec tego Izba Skarbowa wydała nowe orzeczenie z 20 czerwca 1934, którym nie uwzględniła odwołania Zarządu Cukrowni od orzeczenia U. S. A. M. w Gnieźnie z 23 czerwca 1933. Na orzeczenie Izby Skarbowej z 20 czerwca 1934 wniesiona została skarga do NTA, który rozważył co następuje:

W zaskarżonej decyzji podano do wiadomości Cukrowni, że poprzednia decyzja Izby Skarbowej z 23 września 1933, załatwiająca sprawę dla skarżącej przychylnie, została uchylona przez Ministerstwo Skarbu wymienionym wyżej reskryptem w drodze nadzoru. Skarga zarzuca, że pierwotna decyzja U. S. A. M. z 17 maja 1933 uprawomocniła się i nie mogła być uchylona w drodze nadzoru. Spór w tym punkcie sprowadza się tedy do zagadnienia tzw. formalnej prawomocności aktu administracyjnego.

W odpowiedzi na skargę władza broni swego stanowiska, powołując się na wyrok NTA z 6 czerwca 1934 l. rej. 5024/30[1]). Wyrok ten atoli zagadnieniem spornym bezpośrednio się nie zajmował, gdyż opiera się on na motywach innych wyroków (wyrok z 30 marca 1926 l. rej. 2059/25, Zb. wyr. nr 921 i z 8 listopada 1928 l. rej. 1930/26, Zb. wyr. nr 1557), a przede wszystkim wyroku z 26 listopada 1926 l. rej. 1102/26 (Zb. wyr. nr 1061). W tym ostatnim wyroku wypowiedział Trybunał pogląd, że co do skutków orzeczeń władz administracyjnych zachodzi różnica między

---

1) OPA 764/34.

orzeczeniami, które w interesie publicznym regulują sprzeczne interesy stron i wskutek tego nadają im pewne prawa, a orzeczeniami, które mają jedynie na celu zrealizowanie praw, przysługujących Państwu w stosunku do poszczególnych obywateli, że, o ile chodzi o grupę orzeczeń wydanych wyłącznie w interesie Państwa, do których należą przeważnie orzeczenia z dziedziny skarbowości, ustawa nakłada na obywateli określony obowiązek i nie dotyczy osób trzecich, wobec czego obowiązek ten wykonany być musi całkowicie, dopóki nie nastąpi przewidziane w ustawie przedawnienie, wreszcie że w tych wypadkach orzeczenie nie tworzy praw nabytych w tym znaczeniu, aby wskutek błędnego ze szkodą dla Państwa zastosowania ustawy powstać mogło uwolnienie płatnika od obowiązku prawnego. Otóż motywy przytoczone odbierają wyrokowi z 6 czerwca 1934 znaczenie ogólne, ponieważ, jak z ich treści w związku z uzasadnieniem nietrafności powołania się skargi w owej sprawie na wyrok NTA z 23 września 1929 l. rej. 2356/27 (Zb. wyr. nr 153 S) wynika, nawiązują do instytucji przedawnienia. W tym ostatnim wyroku Trybunał wyraźnie stanął na stanowisku, że wypadki, w których władza może prostować na niekorzyść płatników wymiar prawomocnie dokonany, muszą być w ustawie określone.

U podstawy rozumowania, stojącego na stanowisku związania władzy jej orzeczeniem, tkwi zasada pewności i bezpieczeństwa porządku prawnego: trudno sobie wyobrazić poczucie bezpieczeństwa prawnego obywatela, jeśli stanąć na stanowisku, że władza administracyjna może każdej chwili podnieść wymiar podatku, kiedy przyjdzie do przekonania, że dawniejszy wymiar jest za niski czy niewłaściwy. Stąd postulat związania władzy jej orzeczeniem. Naruszenie tej zasady dopuszczalne jest z reguły jedynie w przypadku, gdy wyjdą na jaw nowe, istotne dla sprawy okoliczności, które nie były znane władzy bez jej winy przy wydaniu pierwszego orzeczenia, ani też stronie przy wniesieniu przez nią środka prawnego. To dało podstawę instytucji wznowienia postępowania, uznanej zarówno w judykaturze NTA (por. np. wyrok NTA z 12 listopada 1929 l. rej. 1448/27, Zb. wyr. nr 193 S), jak i częściowo w ustawodawstwie skarbowym (por. np. art. 84 dawnej ustawy o podatku przemysłowym). O ile zaś chodzi o nowe prawo skarbowe, to Ordynacja Podatkowa (art. 98) uzależnia dodatkowy wymiar od późniejszego ujawnienia konkretnych okoliczności. Gdyby ustawodawca uznawał możność wznowienia przez władze skarbowe każdego wymiaru niezgodnego zdaniem tych władz z prawem materialnym, to nie potrzebowałby był regulować tej kwestii. Właśnie w pozytywnym uregulowaniu w ustawie wyjątku tkwi dowód, że ustawodawca uznaje samą zasadę. Wprawdzie dowód ten obowiązuje tylko dla podatków uregulowanych w Ordynacji Podatkowej, ale skoro ustawodawca uznaje zasadę, to niestosowanie jej odnośnie do innych danin

musiałoby znajdować swe uzasadnienie w regulujących te daniny i ich pobór ustawach specjalnych. Takiego uzasadnienia NTA odnośnie do rozpatrywanej sprawy znaleźć nie mógł w dotyczącej ustawie.

Zauważyć jeszcze należy, że gdyby stać na stanowisku władzy pozwanej, iż jedynie prawo materialne decyduje w sprawach wymiaru podatku, to zasada ta obowiązywać by musiała nie tylko pro fisco, ale także contra fiscum, tzn. że należałoby również obywatelowi przyznać możność wzruszenia wymiaru formalnie prawomocnego, ale materialnie nie odpowiadającego prawu. W tym względzie atoli idzie judykatura NTA w kierunku uznania formalnej prawomocności aktu administracyjnego (por. np. wyrok z 5 grudnia 1934 l. rej. 9269/32[1])).

Z tych powodów Trybunał doszedł do wniosku, że Ministerstwo Skarbu nie może z powodu odmiennej oceny prawnej uchylić na niekorzyść płatnika prawomocnego orzeczenia władzy drugiej instancji w sprawie podatku od cukru.

Z zasad powyższych należało uchylić zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z prawem.

1867.

CŁO.

Powtórny przywóz towaru zagranicznego do kraju.

Towary zagraniczne, choćby już raz oclone, podlegają ocleniu przy powrotnym przywozie, o ile nie dopełniono odnośnie do nich warunków, wymienionych w art. 49 i 72 prawa celnego (poz. 610/33 Dz. Ust.).

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 23 lutego 1937 3 K. 2406/36.

Kasacja Urzędu Celnego zarzuca obrazę art. 8 i 45 u. k. s., art. 13, 24, 27, 31 i 36 prawa celnego (poz. 610/33 Dz. Ust.) i §§ 22, 47, 48 i 125 rozporządzenia Ministra Skarbu z 9 października 1934 poz. 820 Dz. Ust. przez uniewinnienie oskarżonego z art. 8 i 45 u. k. s. mimo ustalenia, że usiłował sprowadzić do kraju z zagranicy bez opłaty cła i wbrew zakazowi przywozu klisze drukarskie w ilości 7 kg 700 gr, ukrywając je pod ławką i kaloryferami wagonu.

SN zważył co następuje:

Sąd Okręgowy przyjął za ustalone, że oskarżony nie ukrywał klisz

---

[1]) OPA 1132/35.

drukarskich, skoro umieścił je celem konserwacji koło kaloryferów w wagonie, po ujawnieniu zaś ich i zabraniu podczas jego nieobecności przez urzędnika celnego zgłosił się po te klisze do Urzędu Celnego, aby oświadczyć, że stanowią jego własność. Z tych ustaleń jednak wynika, że oskarżony nie zgłosił tych klisz, gdy urzędnik celny wezwał jadących w pociągu do wypełnienia tego obowiązku, jak również nie zgłosił ich do oclenia, gdy udał się osobiście do Urzędu Celnego, a w międzyczasie ujawniono klisze pod kaloryferami. Opierając jednak wyrok uniewinniający oskarżonego nie tylko na ustaleniu, że oskarżony nie ukrywał klisz drukarskich, jakkolwiek okoliczność ta jest obojętna dla kwestii odpowiedzialności z art. 45 u. k. s., skoro klisz tych nie zgłoszono do oclenia, Sąd Okręgowy uznał, że klisze nie ulegały ocleniu w ogóle, gdyż oskarżony uiścił należności celne przy ich przywozie z zagranicy do kraju w 1930 r., zatem powtórnie przywożąc do kraju te same klisze, nie miał obowiązku zgłaszać ich do odprawy celnej. To zapatrywanie Sądu jest błędne i Sąd nie wykazuje, na jakich przepisach prawnych opiera swój wniosek, że raz opłacony przedmiot może być wielokrotnie przewożony przez granicę bez uiszczenia należności celnych. Natomiast kasacja Urzędu Celnego zupełnie słusznie wywodzi, że w myśl art. 13 prawa celnego od towarów przywożonych pobiera się opłaty celne, o ile w taryfie przywozowej celnej towary te nie są oznaczone jako wolne od cła, przy czym przepis ten nie zawiera żadnych zastrzeżeń co do towarów już raz oclonych, a wywiezionych za granicę tylko czasowo. Tych zastrzeżeń nie zawiera również przepis art. 22 tegoż prawa, z treści zaś tego przepisu wyraźnie wynika, że towary zagraniczne, choćby już raz oclone, podlegają ocleniu przy powrotnym przywozie, o ile nie dopełniono odnośnie do nich warunków, wymienionych w art. 49 i 72 prawa celnego. Błędne jest także stanowisko prawne Sądu, o ile klisze drukarskie jako rzecz indywidualnie oznaczoną, stanowiącą prywatną własność oskarżonego, uważa za przedmioty osobistego użytku oskarżonego, podpadające pod przepis art. 22 ust. II p. 1 i 2 prawa celnego.

Mając zatem na uwadze, że uniewinnienie oskarżonego Sąd Okręgowy oparł na ustaleniach, nie znajdujących żadnego uzasadnienia w odnośnych przepisach celnych, i na błędnej wykładni przepisów prawa celnego w związku z art. 45 u. k. s., zaskarżony wyrok należało uchylić na zasadzie art. 514 lit. a) k. p. k.

1868.

CŁO.

Stosowanie stawek taryfowych, obowiązujących w chwili uiszczenia należności celnych.

Postanowienie § 6 rozporządzenia o postępowaniu celnym z 4 października 1933 poz. 552 Dz. Ust., o ile nakazuje stosowanie stawek taryfowych obowiązujących w chwili uiszczenia należności celnych w przypadkach, gdy nie nastąpiło ono w ciągu dni 14 po dniu ustalenia przez urząd celny wyniku rewizji celnej, nie posiada mocy obowiązującej, gdyż brak mu oparcia w przepisach prawnych, na podstawie których rozporządzenie o postępowaniu celnym zostało wydane, a nadto jest sprzeczne z § 9 niem. związkowej ustawy celnej z 1 lipca 1869, mającym zastosowanie na obszarze b. dzielnicy pruskiej. (Teza).

Wyrok NTA z 17 marca 1937 l. rej. 6390/34 i 6462/34 w sprawie firmy: „Warta" Towarzystwo Ekspedycyjne Sp. z ogr. odp. w Gdyni przeciw Dyrekcji Ceł w Poznaniu w przedmiocie dopłat celnych.

...Skargi podnoszą m. i. zarzut nieważności § 6 rozporządzenia o postępowaniu celnym, o ile nakazuje on stosowanie stawek taryfowych obowiązujących w chwili uiszczenia należności celnych w przypadku, gdy uiszczenie to nastąpiło po upływie 14 dni po dniu ustalenia wyniku rewizji celnej, i uzasadniają powyższy zarzut twierdzeniem, że kwestionowany przepis nie ma oparcia w normach prawnych, na podstawie których został wydany.

NTA zajął się przede wszystkim tym zarzutem, jako najdalej idącym, i wbrew poglądowi władzy pozwanej, wyrażonemu w odpowiedziach na skargi, że nie podlega on rozpoznaniu jako nie podniesiony w odwołaniach, uznał, że rozpoznaniu tego zarzutu w trybie kasacyjnym nie stoi na przeszkodzie art. 83 ust. 3 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.), a to z uwagi na okoliczność, że na kwestionowanym właśnie przepisie oparła władza pozwana zaskarżone orzeczenie.

Władza pozwana zwalczając powyższy zarzut twierdzi w odpowiedziach na skargi, że został on oparty na mylnym zrozumieniu motywów orzeczenia NTA z 8 lutego 1927 l. rej. 641/26, i wywodzi, że wchodzące w rachubę w konkretnych przypadkach rozporządzenie o postępowaniu celnym z 4 października 1933 poz. 552 Dz. Ust., jako wydane na podstawie art. 6 ustawy w przedmiocie uregulowania stosunków celnych poz. 777/24 Dz. Ust., posiada moc prawną nie podlegającą wątpliwości. Innymi słowy, władza stoi na stanowisku, że rozporządzenie o postępo-

waniu celnym ma moc prawną ustawy. Stanowisko to uznał NTA za błędne.

Jak to bowiem NTA ustalił w powołanym przez skargi wyroku z 8 lutego 1927 l. rej. 641/26 (Zb. wyr. nr 1118) — rozporządzenie o postępowaniu celnym ma moc obowiązującą tylko w tym zakresie jak każdy przepis wykonawczy, tzn. z jednej strony musi być zgodne z prawem, na którym się opiera, z drugiej zaś strony nie może zmieniać obowiązujących ustaw. Wprawdzie ustalenie to odnosi się do rozporządzenia o postępowaniu celnym z 13 grudnia 1920, jednak stosuje się ono w całej rozciągłości i do rozporządzenia z 4 października 1933, gdyż wydane ono zostało w wykonaniu tego samego rozporządzenia o taryfie celnej, zatem pod względem swego charakteru nie różni się od rozporządzenia z 13 grudnia 1920. Okoliczność, że powołuje się ono na wstępie także na art. 6 ustawy z 31 lipca 1924 w przedmiocie uregulowania stosunków celnych jako na swoją podstawę prawną, nie zmienia charakteru rozporządzenia o postępowaniu celnym jako rozporządzenia wykonawczego. Nie może bowiem podlegać żadnej wątpliwości, że art. 6 wspomnianej ustawy powołany został tylko w związku z jednoczesnym powołaniem przepisów rozporządzenia o taryfie celnej, wydanego na podstawie uchwały Sejmu Ustawodawczego z 1 sierpnia 1919, — a to celem zaznaczenia, że na zasadzie cyt. wyżej ustawy posiada ono moc prawną równą ustawie. Zresztą cyt. art. 6 ustawy nadaje moc prawną rozporządzeniom ogłoszonym w Dzienniku Ustaw, a zatem odnosi się do czasu przeszłego.

W myśl powyższego kwestionowany przepis § 6 rozporządzenia o postępowaniu celnym może zatem mieć moc obowiązującą tylko o tyle, o ile zgodny jest z rozporządzeniem o taryfie celnej, na podstawie którego został wydany. Otóż tak rozporządzenie o taryfie celnej jak i powołane w rozporządzeniu o postępowaniu celnym art. 5 i 6 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 23 sierpnia 1932 o ustanowieniu taryfy celnej przywozowej poz. 732 Dz. Ust. nie zawierają wyraźnego postanowienia w przedmiocie, unormowanym spornym przepisem rozporządzenia o postępowaniu celnym, ani też delegacji, upoważniającej Ministra Skarbu do uregulowania tego przedmiotu w drodze rozporządzenia wykonawczego, a art. 21 rozporządzenia o taryfie celnej ma tylko znaczenie klauzuli wykonawczej.

W tym stanie rzeczy uznał Trybunał, że kwestionowany przepis wychodzi poza ramy rozporządzenia o taryfie celnej, na podstawie którego został wydany.

Niezależnie od tego omawiany przepis sprzeczny jest też z § 9 niem. związkowej ustawy celnej z 1 lipca 1869, która w danym przypadku wchodzi w rachubę z uwagi na okoliczność, że towar został oclony na obszarze b. dzielnicy pruskiej.

Kwestią mocy obowiązującej niem. związkowej ustawy celnej zaj-

mował się też NTA w cyt. wyżej wyroku z 8 lutego 1927 l. rej. 641/26, w którym dał wyraz zapatrywaniu, że w kwestiach, nie unormowanych przez polskie prawo celne, zatrzymały moc obowiązującą na obszarze Górnego Śląska odnośne przepisy niem. związkowej ustawy celnej z 1 lipca 1869. Na motywy tego wyroku w tym punkcie powołuje się Trybunał na podstawie § 57 swego regulaminu (poz. 968/32 Dz. Ust.), ileże na obszarze b. dzielnicy pruskiej obowiązywała ta sama ustawa niemiecka. W myśl § 9 tej ustawy od towarów przywożonych pobiera się cło według stawek taryfowych i przepisów, obowiązujących w dniu zgłoszenia towaru do odprawy celnej, odmienne zatem postanowienie kwestionowanego przepisu sprzeczne jest z tą ustawą.

W tym stanie rzeczy NTA uznał, że postanowienie § 6 rozporządzenia o postępowaniu celnym z 4 października 1933 poz. 552 Dz. Ust., o ile nakazuje ono stosowanie stawek taryfowych obowiązujących w chwili uiszczenia należności celnych w przypadku, gdy nie nastąpiło ono w ciągu 14 dni po dniu ustalenia wyniku rewizji celnej przez urząd celny, nie posiada mocy obowiązującej, gdyż brak mu oparcia w przepisach prawnych, na podstawie których rozporządzenie o postępowaniu celnym zostało wydane, a nadto jest sprzeczne z § 9 niem. związkowej ustawy celnej z 1 lipca 1869, który ma zastosowanie w konkretnym przypadku z uwagi na okoliczność, że oclenie towaru nastąpiło na obszarze b. dzielnicy pruskiej.

Skoro zaś zaskarżone orzeczenia oparte są na tym właśnie przepisie, nie posiadającym mocy obowiązującej, uchylił je NTA jako niezgodne z prawem, nie wdając się w rozpoznawanie innych zarzutów skarg, jako w tym stanie rzeczy bezprzedmiotowe.

1869.

CŁO.

Wnioski, wysnute z faktycznych ustaleń w orzeczeniu karno-skarbowym lub w wyroku sądowym, a wymiar cła.

Wnioski, wysnute z faktycznych ustaleń w kwestii odpowiedzialności w orzeczeniu karno-skarbowym względnie w wyroku sądowym, nie są wiążące dla orzekania o należności cła w odrębnym postępowaniu administracyjnym. (Teza).

Wyrok NTA z 19 grudnia 1935 l. rej. 5948/32 w sprawie inż. Leona Kitajeffa i firmy: Fabryka wełny drzewnej i skrzyń w Karpatach —

„Brakita“ Sp. z ogr. odp. w Tatarowie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie opłat celnych.

...Chybiony jest zarzut, że Dyrekcja Ceł w orzeczeniu karnym zajęła poprzednio odmienne stanowisko, skoro uwolniła skarżącego od zarzutu, że niektóre maszyny nie były używane w jego fabryce w Berlinie i że co do nich ukrócono należności celne, a orzekła natomiast, iż nie ma znaczenia okoliczność, że niektóre maszyny były nowe, gdyż nabyte zostały w miejsce maszyn używanych w fabryce za granicą. Orzeczenie to jako wydane w trybie postępowania karno-skarbowego, w którym sprawa sprowadzenia niektórych części urządzenia fabrycznego bez cła, jako rzeczy przesiedlenia, rozpatrywana była w płaszczyźnie winy skarżącego, nie mogło przesądzić kwestii należności cła, albowiem orzekanie w tej kwestii należy do odrębnego postępowania przed właściwymi władzami skarbowymi (art. 16 rozp. o taryfie celnej), a dla tego postępowania wiążące mogą być z natury rzeczy tylko ustalenia stanu faktycznego ujawnione w orzeczeniu karno-skarbowym względnie w wyroku sądowym, nie zaś wnioski wysnute z tych ustaleń w kwestii odpowiedzialności karno-skarbowej....

Teza powyższego wyroku wypływa z założeń opartych na strukturze zarówno polskiego prawa celnego, jak i ustawodawstwa karno-skarbowego.

Polskie prawo celne zgodnie z powszechnie przyjętą teorią opiera się na zasadzie podwójnej odpowiedzialności za należności celne i zadosyćuczynienie przepisom o obrocie towarowym z zagranicą, a mianowicie na zasadzie odpowiedzialności rzeczowej towaru oraz odpowiedzialności osobistej stron. Zasada ta znalazła wyraźne sformułowanie w postanowieniach art. 20, 21 i 24 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 października 1933 o prawie celnym poz. 610 Dz. Ust. Według tych postanowień towar, który w przywozie przekroczył granicę celną, staje się „celny“ i podlega kontroli celnej mającej na celu zabezpieczenie postępowania celnego i uiszczenia należności celnych. Towar, przywieziony z zagranicy, przestaje być celny po dokonaniu odprawy celnej i dopuszczeniu go do wolnego obrotu. Towary celne stanowią zabezpieczenie ciążących na nich należności celnych bez względu na prawa osób trzecich, z pierwszeństwem przed wszystkimi innymi obciążeniami i przywilejami.

Ponadto według brzmienia art. 24 prawa celnego „kto przekracza granicę celną oraz przywozi lub wywozi towar, powinien stosować się do przepisów obowiązujących w ruchu osobowym i towarowym przez granicę celną (powinność celna) i ponosi odpowiedzalność za naruszenie tych przepisów“.

Orzekanie w sprawach stosowania taryfy celnej i przepisów celnych należy wyłącznie do władz celnych (art. 16 rozporządzenia o taryfie celnej z r. 1920, jak również art. 130 ust. 1 prawa celnego z r. 1933).

Wreszcie według brzmienia art. 8 prawa karnego skarbowego orzeczenie zapadłe w postępowaniu karnym nie zwalnia od obowiązku uiszczenia należności skarbowej.

Z zestawienia powyżej wymienionych przepisów wynika jasno, że obiektywny stan rzeczy, stworzony przez fakt przeprowadzenia towaru przez granicę celną do

kraju, rodzi prawo rzeczowe o charakterze prawno-publicznym, ciążące na towarze, ponadto zaś uzasadnia „powinność celną“ osoby dzierżącej towar w chwili przekroczenia granicy. O ile przy tym zajdą okoliczności, które uzasadniają zastosowanie przepisów karno-skarbowych (wina umyślna itd.), stan rzeczy ocenia się pod względem podmiotowym ze stanowiska tych przepisów, które mają na celu urzeczywistnienie odpowiedzialności osobistej stron z wszelkimi wynikającymi stąd skutkami, co nie przesądza w niczym kwestii zastosowania do danego towaru przepisów celnych, jako jedynie decydujących o tym, czy i w jakim trybie towar ma być zwolniony spod węzła celności. Postępowanie karno-skarbowe i postępowanie administracyjno-celne mają zupełnie odmienne cele i odmienne funkcje w ustroju prawnym, tak, iż wyniki ich muszą być z natury rzeczy od siebie niezależne. Ponieważ, jak powyżej zaznaczono, towar przestaje być celny dopiero z chwilą dokonanej odprawy celnej, władze celne niezależnie od wyników postępowania karno-skarbowego muszą wdrożyć właściwe postępowanie administracyjne celem powzięcia decyzji, co w danym wypadku stać się ma z towarem, na którym ciąży „celność“, tj. odpowiedzialność rzeczowa za należności celne.

Zauważyć należy zresztą, że praktyka celna wykazuje cały szereg zarządzeń, które w konkretny sposób regulują podobne zagadnienia, jak np. kwestię zwrotu za granicę zbłąkanego bydła lub też przypadkowo przez granicę „zawleczonych“ towarów, gdzie postępowanie karno-skarbowe zostaje bądź formalnie umorzone, bądź zaniechane dla braku podmiotowych znamion przestępnego działania lub zaniechania, gdzie natomiast postępowanie administracyjno-celne musi być przeprowadzone na podstawie faktycznych ustaleń co do przedmiotowego stanu rzeczy.

Dr Wł. Rasiński

1870.

CŁO.

Udział strony przy wydawaniu opinii przez biegłych.

1. Do udziału strony przy wydawaniu przez biegłych opinii co do jakości towaru brak podstawy prawnej.

2. Zarzut wadliwości postępowania, polegającej na niezakomunikowaniu stronie opinii biegłych przed wydaniem orzeczenia władzy, jest nieistotny, jeżeli strona przeciw samej opinii, podanej jej do wiadomości w orzeczeniu, nie podnosi w skardze do NTA zarzutów.

Wyrok NTA z 19 lutego 1935 l. rej. 860/34 w sprawie Przedstawicielstwa Handlowego Z. S. R. R. w Polsce przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie opłaty celnej.

... Skarga zarzuca wadliwość postępowania, polegającą na niewezwaniu skarżącego do udziału przy kwalifikowaniu rur przez biegłych

i na niezakomunikowaniu mu zdania biegłych przed wydaniem zaskarżonego orzeczenia, poza tym zarzuca skarga naruszenie postanowienia poz. 74 pkt 5 lit. c) taryfy celnej.

NTA rozważył co następuje:

Nieuzasadniony jest podniesiony w skardze zarzut wadliwości postępowania z powodu niedopuszczenia strony do udziału przy wydawaniu opinii przez biegłych, brak mu bowiem wszelkiej podstawy prawnej. Zarzut zaś, iż nie zakomunikowano stronie opinii biegłych przed wydaniem orzeczenia władzy, jest nieistotny, skoro skarżąca przeciw samej opinii, podanej jej do wiadomości w orzeczeniu, nie podnosi zarzutów....

1871.

CŁO.

Wznowienie postępowania.

Wznowienie postępowania w sprawach celnych dopuszczalne jest na ogólnych zasadach.

Wyrok NTA z 22 marca 1937 l. rej. 4550/34 w sprawie Automobilklubu Polski w Warszawie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie należności celnych.

Ministerstwo Skarbu decyzją z 5 października 1932 załatwiło odmownie podanie Automobilklubu Polski o umorzenie należności celnych od samochodu, wprowadzonego do obszaru celnego za tryptykiem nr 32.418, wystawionym na nazwisko Georg B., a to z uwagi na brak dowodów, stwierdzających ostateczny wyjazd tego samochodu za granicę. Ministerstwo Skarbu zaznaczyło przy tym, że wobec wyskrobania na kartach II i III odnośnego tryptyku numeru motoru i wpisania innego sprzecznego z numerem, wpisanym na karcie I, wszelkie dalsze reklamacje w tej sprawie nie będą rozpatrywane.

Decyzja powyższa nie została zaskarżona, a przypadającą od samochodu należność celną uiścił Automobilklub 10 lutego 1933. Następnie jednak 29 stycznia 1934 wniósł Automobilklub do Ministerstwa Skarbu podanie, w którym powołując się na okoliczność, iż dopiero w wyniku długotrwałych poszukiwań zdołał uzyskać dowody, że wyskrobanie i wpisanie innego numeru motoru na kartach II i III tryptyku, na którą to okoliczność powołuje się decyzja Ministerstwa Skarbu z 5 października 1932, do-

konane zostało wprawdzie przez osobę niepowołaną, jednak w dobrej wierze, jedynie w celu sprostowania omyłki w tryptyku i uzgodnienia jego danych z rzeczywistymi oznaczeniami samochodu, prosił przy dołączeniu tych dowodów o zarządzenie wznowienia postępowania w sprawie umorzenia należności celnych za odnośny samochód.

Ministerstwo Skarbu decyzją z 30 marca 1934 pozostawiło podanie to bez rozpatrzenia z tym uzasadnieniem, że przepisy celne wznowienia postępowania nie przewidują, zaś postanowienia art. 95 rozporządzenia z 22 marca 1928 o post. admin. poz. 341 Dz. Ust. w myśl art. 112 p. b) tegoż rozporządzenia nie mają zastosowania do spraw, dotyczących ceł.

Decyzję tę zaskarżył Automobilklub do NTA zarzucając w skardze, że odmowa wznowienia postępowania administracyjnego sprzeczna jest z zasadami postępowania, ustalonymi w judykaturze NTA. Poza tym skarga przytacza szereg momentów merytorycznych, mających wykazać zasadność żądania wznowienia postępowania w konkretnym przypadku.

NTA rozważył co następuje:

Przedmiotem sporu między stronami jest kwestia prawna, czy w sprawach, dotyczących ceł, dopuszczalne jest wznowienie postępowania.

Strona skarżąca powołuje się na okoliczność, że skoro instytucja wznowienia postępowania znana jest we wszystkich prawie nowoczesnych przepisach proceduralnych, w zakresie prawa cywilnego, jak i administracyjnego, to nie ma powodu do nieuznawania jej w sprawach, dotyczących ceł, wobec tego zaś, że przepisy celne wyraźnie jej nie przewidują a odnośne przepisy rozporządzenia o postępowaniu administracyjnym do spraw celnych się nie stosują, winny mieć w tym względzie zastosowanie ogólne zasady postępowania administracyjnego, ustalone w judykaturze NTA, w szczególności zasada wznowienia postępowania, ustalona wyrokiem NTA z 23 lutego 1923 l. rej. 431/22.

Władza pozwana zajmuje w kwestii tej przeciwne stanowisko z uwagi na okoliczność, że przepisy celne nie przewidują omawianej instytucji a postanowienia rozporządzenia o post. admin. nie mają zastosowania w sprawach, dotyczących ceł, wreszcie z uwagi na to, że inne przepisy, przewidujące tę instytucję, nie mogą być stosowane przez analogię, co się zaś tyczy orzecznictwa NTA, to mogło ono zdaniem władzy być stosowane tylko do czasu wydania rozporządzenia o post. admin.

NTA podzielił zapatrywanie skargi.

Jakkolwiek bowiem w postępowaniu administracyjnym, zarówno jak i w sądowym, musi obowiązywać zasada, że wydana w ostatniej instancji decyzja nabywa mocy prawnej nie tylko wobec stron, ale też i wobec władzy, która ją wydała, to jednak zasada ta, jak to już niejednokrotnie tak przed wydaniem rozporządzenia o postępowaniu administracyjnym, jak

i potem wypowiedział Trybunał, nie wyklucza wznowienia prawomocnie zakończonego postępowania administracyjnego, jeśli wyjdą na jaw nowe okoliczności lub środki dowodowe, dla sprawy istotne, których strony nie mogły podnieść w toku samego postępowania administracyjnego. Zaznaczyć należy, że wznowienie postępowania w sprawach danin publicznych uznał Trybunał za dopuszczalne także w wypadkach, gdy przepisy, obowiązujące w dziedzinie odnośnych danin, instytucji wznowienia postępowania specjalnie nie regulują[1]. Skoro zaś opłaty celne należą również do dziedziny danin publicznych, a nie ma żadnych specjalnych powodów, dla których instytucja wznowienia postępowania w zakresie spraw celnych nie mogłaby mieć zastosowania, to należy dojść do wniosku, że i w tych sprawach jest ono na ogólnych zasadach dopuszczalne.

Wprawdzie w myśl judykatury NTA § 7 obowiązującego w chwili wydania zaskarżonej decyzji rozporządzenia o postępowaniu celnym z 14 marca 1930 poz. 276 Dz. Ust. przewiduje możność prostowania omyłek w wymiarze należności celnych wyłącznie na korzyść władzy, natomiast prawa strony nie mają analogicznego odpowiednika, gdyż art. 16 rozporządzenia o taryfie celnej poz. 314/20 Dz. Ust. ogranicza je do wnoszenia reklamacji przeciwko orzeczeniom I instancji w zakresie postępowania celnego i orzecznictwa taryfowego w terminie 30-dniowym, to jednak nie uwłacza to bynajmniej prawom strony do żądania wznowienia postępowania, jako płynącym z odmiennych założeń faktycznych i prawnych.

Gdy bowiem reklamacja jest środkiem obrony przeciwko mylnemu zdaniem strony zastosowaniu prawa, to żądanie wznowienia postępowania dotyczy wypadków wyjścia na jaw nowych okoliczności faktycznych lub środków dowodowych, dla sprawy istotnych, których strona nie mogła podnieść w toku poprzedniego postępowania administracyjnego, tracąc tym samym możność udowodnienia stanu faktycznego, istotnego dla rozstrzygnięcia sprawy.

Gdy tedy władza pozwana, wychodząc z odmiennego założenia prawnego, pozostawiła bez rozpoznania wniosek skarżącego Automobilklubu Polski o wznowienie postępowania w sprawie umorzenia należności celnych za samochód, jako w ogóle w sprawach celnych nie przewidziane, uznał Trybunał, że odnośna decyzja dotknięta jest wadliwością postępowania ze szkodą dla strony skarżącej....

---

[1]) Por. OPA 71/32.

1872.

OPŁATY NA FUNDUSZ PRACY.

Opłaty od samodzielnych wolnych zajęć zawodowych: Władza odwoławcza.

Odwołanie od wymiaru opłaty na Fundusz Pracy, obliczonej na podstawie dochodu z pracy zawodowej ustalonego dla celów podatku dochodowego, rozstrzyga władza właściwa do rozstrzygnięcia odwołania w sprawie samego podatku (§ 7 rozporządzenia z 31 marca 1933 poz. 176 Dz. Ust). (Teza).

Wyrok NTA z 19 maja 1937 l. rej. 6897/35 w sprawie Michała Franio przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1933.

...W odwołaniu, wniesionym przeciw wymiarowi [podatku dochodowego], zakwestionował płatnik ustalenie dochodu... Dalej zakwestionował obliczenie opłaty na Fundusz Pracy, która winna być obliczona od dochodu opodatkowanego, a nie od dochodu brutto....

...NTA dopatrzył się wadliwości postępowania w nierozprawieniu się z zarzutem odwołania, że opłatę na Fundusz Pracy obliczono od dochodu brutto a nie od opodatkowanego dochodu. Skoro bowiem w myśl § 7 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z 31 marca 1933 poz. 176 Dz. Ust. obliczenie opłaty przypadającej od adwokatów na rzecz Funduszu Pracy uskuteczniają urzędy skarbowe, w których okręgu wymierza się podatek dochodowy, i o wysokości opłaty czyni się wzmiankę na nakazie płatniczym podatku dochodowego, to i ten zarzut odwołania, wniesionego właśnie przeciw nakazowi płatniczemu podatku dochodowego, winien był znaleźć odpowiednie załatwienie. Jeśli zaś władza pozwana w odpowiedzi na skargę twierdzi, że do rozstrzygania odwołań w sprawach opłat tego rodzaju powołana jest izba skarbowa, to NTA nie mógł podzielić tego zapatrywania. W rozporządzeniu bowiem brak jest przepisu regulującego w ten sposób właściwość instancji odwoławczej. Wprawdzie z uwagi na ustrój władz skarbowych nadrzędność hierarchiczna izby skarbowej nad urzędem skarbowym nie może ulegać wątpliwości, jednak w konkretnym wypadku sprawa winna być rozpoznana na tle przepisu § 7 rozporządzenia. Przepis ten oddaje obliczenie i pobór opłaty w I instancji urzędom skarbowym, wiąże to jednak wyraźnie z obliczeniem i poborem właściwego podatku dochodowego. Gdy więc rozporządzenie nie przewiduje oddzielnego toku instancyj dla sprawy opłaty i kwestią właściwości władzy odwoławczej w ogóle się nie zajmuje, należy dojść do wniosku, że odwołanie

w tej kwestii podlega rozpoznaniu tej samej władzy, która rozstrzyga odwołanie w sprawie samego podatku od dochodu, stanowiącego podstawę obliczenia opłat....

1873.

EGZEKUCJA DANIN PUBLICZNYCH.

Przedmioty zwolnione od egzekucji: Ocena niezbędności przedmiotu do wykonywania zawodu; aparat Roentgena i lampa kwarcowa u lekarza.

1. Kwestię niezbędności przedmiotu do wykonywania zawodu w rozumieniu przepisu § 42 p. f) rozporządzenia Rady Ministrów z 25 czerwca 1932 poz. 580 Dz. Ust. należy oceniać nie tylko ze stanowiska interesów wykonującego dany zawód, lecz również ze stanowiska zadań tego zawodu, a zatem także ze stanowiska interesu publicznego.

2. W miejscowości, w której istnieje jeden tylko aparat Roentgena lub lampa kwarcowa u ordynującego lekarza, przedmioty te są do wykonywania zawodu lekarskiego niezbędne w rozumieniu powołanego wyżej przepisu.

Wyrok NTA z 19 maja 1937 l. rej. 4445/35 w sprawie dra Leona G. przeciw Izbie Skarbowej we Lwowie w przedmiocie ściągnięcia zaległości podatkowych.

Drowi Leonowi G., lekarzowi ordynującemu w Warężu, zajęła władza skarbowa celem ściągnięcia zaległości podatkowych urządzenie roentgenowskie wraz z lampą kwarcową. Prośbie o wyłączenie tego urządzenia spod egzekucji odmówił Urząd Skarbowy, a wniesionego na tę odmowę zażalenia nie uwzględniła Izba Skarbowa we Lwowie orzeczeniem z 10 maja 1935.

Na to orzeczenie wniósł dr G. skargę do NTA. Wskutek tej skargi cofnęła Izba Skarbowa zaskarżone orzeczenie jako wadliwie zaintymowane i zastąpiła je orzeczeniem z 23 grudnia 1935, również odmownym. Motywy brzmią: „W myśl § 42 lit. f) rozporządzenia Rady Ministrów z 25 czerwca 1932 poz. 580 Dz. Ust. nie podlegają zajęciu niezbędne do wykonywania zawodu przedmioty. Zajęte w danej sprawie przedmioty są wprawdzie potrzebne każdemu lekarzowi, nie są jednak dla płatnika niezbędne, gdyż płatnik nie jest specjalistą roentgenologiem, lecz lekarzem

wszech nauk, który może wykonywać praktykę lekarską bez aparatu Roentgena i bez lampy kwarcowej. Stanowisko to zgodne jest z opinią Izby Lekarskiej we Lwowie, według której urządzenie roentgenowskie oraz lampa kwarcowa są pożądane, lecz nie są niezbędne do wykonania zawodu lekarza.“

Na wyznaczony drowi G. postanowieniem z 7 marca 1936 przez NTA 14-dniowy termin do oświadczenia się, czy wobec cofnięcia orzeczenia z 10 maja 1935 cofa skargę, odpowiedział dr G., że skargę podtrzymuje z powodów merytorycznych.

W tym stanie rzeczy NTA uznał, iż zaskarżone orzeczenie nie zostało skutecznie uchylone, a wniesioną skargę należy rozpoznać, uważając ją za skierowaną przeciw nowemu orzeczeniu z 23 grudnia 1935 i rozważył co następuje:

Kwestię niezbędności przedmiotu do wykonania zawodu, o czym mowa w § 42 p. f) rozporządzenia Rady Ministrów z 25 czerwca 1932 poz. 580 Dz. Ust., należy oceniać nie tylko ze stanowiska interesów wykonującego dany zawód, lecz również ze stanowiska zadań tego zawodu, a zatem także ze stanowiska interesu publicznego. Nie może ulegać wąpliwości, że zbadanie istoty choroby, a tym samym skuteczność leczenia jej jest w wielu wypadkach uzależniona od badania roentgenologicznego i leczenia tak promieniami Roentgena, jak lampą kwarcową. W miejscowościach, w których znajduje się tylko jeden aparat tego rodzaju względnie lampa kwarcowa, należy je uznać za niezbędne, gdyż jasne jest, że nie we wszystkich wypadkach przewóz chorego do miejscowości innej, nieraz dość odległej, byłby ze względu na stan zdrowia danej osoby możliwy. Należy więc odróżnić miejscowości, w których jest tylko jeden aparat roentgenologiczny względnie lampa kwarcowa, od miejscowości, w których jest ich więcej. W pierwszym wypadku aparat ten, względnie lampa kwarcowa są dla celowego wykonywania zawodu lekarskiego niezbędne.

Skoro zaś w danym wypadku, jak ze znajdującej się w aktach sprawy opinii Izby Lekarskiej we Lwowie z 26 lutego 1935 wynika, ze względu na odległość i warunki komunikacyjne od Waręża, miejsca zamieszkania skarżącego, do najbliższego większego ośrodka, zaopatrzonego w aparat roentgenologiczny i lampę kwarcową, wskazane jest, aby lekarz ordynujący w Warężu posiadał te pomocnicze aparaty, uznał NTA, iż są one dla skarżącego do wykonywania jego zawodu niezbędne.

Kierując się tymi rozważaniami uchylił NTA zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z prawem.

1874.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Dodatek komunalny do podatku gruntowego: Grunty państwowe (b. dz. pr.) [1]).

Zapis w katastrze podatku gruntowego w b. dzielnicy pruskiej gruntów państwowych jako podlegających dodatkowi komunalnemu do podatku gruntowego stanowi wprawdzie w zasadzie podstawę do pociągnięcia danego gruntu pod obowiązek podatkowy, lecz dowód z katastru może być w postępowaniu sporno-administracyjnym obalony innym dowodem. (Teza).

Wyrok NTA z 18 maja 1936 l. rej. 74/36 w sprawie sporno-administracyjnej Urzędu Wojewódzkiego Pomorskiego (Wydział Dróg Wodnych) w Toruniu przeciw b. Zarządom gmin w Starogrodzie i Kokocku, objętych obecnie gminą zbiorową w Starogrodzie, w przedmiocie wymiaru dodatku komunalnego do państwowego podatku gruntowego na r. 1934/35.

Wydział Powiatowy w Chełmnie wyrokami z 21 maja 1935 oddalił 2 skargi Państwowego Zarządu Wodnego w Chełmnie w przedmiocie dodatków komunalnych do państwowego podatku gruntowego na r. 1934/35, wymierzonych od gruntów państwowych, stanowiących plantacje wikliny nad Wisłą, przez połączone obecnie w jedną gminę Starogród Zarządy gmin: w Starogrodzie w kwocie 207,18 zł i w Kokocku w kwocie 28,60 zł.

Odwołanie Urzędu Wojewódzkiego (Wydział Dróg Wodnych) w Toruniu od powyższych wyroków oddalił Wojewódzki Sąd Administracyjny w Toruniu wyrokiem z 4 września 1935....

Na wyrok powyższy wniósł Urząd Wojewódzki Pomorski rewizję do NTA, który rozważył, co następuje:

...Według § 24 lit. c) ustawy o daninach komunalnych o tym, czy grunt należący do Państwa, prowincji, powiatu lub gminy, służy lub nie służy celom publicznym, (która to okoliczność jest warunkiem zwolnienia takiego gruntu od komunalnego podatku gruntowego), decyduje *przeznaczenie* danego gruntu, a więc okoliczność faktyczna, niezależna od sposobu zapisania danego gruntu w ewidencji katastru gruntowego. Zaszeregowanie więc pewnych gruntów do klasy gruntów, podlegających temu podatkowi, nie może przesądzać ostatecznie o kwestii przysługujących ewentualnie tym gruntom zwolnień od podatku gruntowego i pozba-

---

[1]) Por. OPA 1875/37.

wiać płatników możności dowodzenia w postępowaniu przed władzą wymiarową, a następnie w postępowaniu sporno-administracyjnym, że grunty te mimo to korzystać winny ze zwolnienia od tego podatku. W konsekwencji i sądy administracyjne nie mogą uchylać się od rozpatrzenia takiego zarzutu z powołaniem się na kataster gruntowy. Zapis bowiem w katastrze, służąc celom ewidencyjnym, stanowi wprawdzie w zasadzie podstawę do pociągnięcia danego gruntu pod obowiązek podatkowy, lecz dowód z katastru może być w postępowaniu sporno-administracyjnym obalony innym dowodem.

Zarzut jednak, że Sąd a quo, a także Sąd I instancji oparł się w spornej kwestii przeznaczenia gruntów, o które chodzi, wyłącznie na fakcie prowadzenia tych gruntów w ewidencji katastralnej w kategorii gruntów, nie zwolnionych od podatku gruntowego, upada z tego powodu, że Wojewódzki Sąd Administracyjny, mimo iż fakt powyższy uważał za decydujący dla spornej kwestii podatkowej, nie ograniczył się do jego stwierdzenia, lecz kwestię, czy grunty państwowe, o które chodzi, podlegają komunalnemu podatkowi gruntowemu, rozstrzygnął także samodzielnie, uznając zgodnie ze swoją dotychczasową judykaturą oraz opierając się na... wyroku Wyższego Sądu Administracyjnego w Berlinie [z 9 grudnia 1876 t. I. str. 87], że gruntom tym brak zasadniczych znamion gruntów, nie podlegających opodatkowaniu, a mianowicie, że przeznaczenie ich do służby publicznej nie jest ani wyłączne, ani bezpośrednie.

W tym ostatnim względzie NTA zaznacza, że zwolnieniu od komunalnego podatku gruntowego na zasadzie art. 24 lit. c) ustawy z r. 1893 podlegają nie wszystkie grunty, należące do Państwa, prowincyj, powiatów itd., lecz tylko o tyle, o ile przeznaczone są do służby publicznej lub do użytku publicznego. Przepis ten, jako wyjątek od ogólnej reguły, podlega interpretacji ścisłej, przy zastosowaniu której należy dojść do wniosku, że przeznaczenie do służby publicznej, względnie do użytku publicznego, musi być b e z p o ś r e d n i e, tzn., że sam grunt jako taki musi być przeznaczony do jednego z tych celów, nie wystarcza zaś gdy grunty takie służą jednemu z tych celów tylko pośrednio przez to, że np. plony z nich uzyskane przeznacza się w całości dla służby publicznej lub użytku publicznego.

Gruntami zatem przeznaczonymi do służby publicznej lub do użytku publicznego są w tym rozumieniu oprócz parków i ogrodów publicznych np. pola i ogrody doświadczalne, należące do zakładów naukowych, a przeznaczone bądź dla wypróbowania rozmaitych odmian i gatunków zbóż lub innych płodów, bądź też dla celów praktycznej nauki, dalej grunty rolne i ogrody zakładów dla umysłowo-chorych, posługujących się metodą leczenia chorych przez zatrudnienie ich m. i. także w gospodarstwie rolnym

i ogrodownictwie, wreszcie także wszelkie grunty i budowle nadbrzeżne, o ile służą do umocnienia brzegów rzeki lub dla celów regulacyjnych i ochronnych (np. wały, tamy itp.). Zarzut przeto pisma rewizyjnego, że przy interpretacji Sądu a quo od spornego podatku komunalnego byłyby zwolnione w praktyce tylko nieużytki i tak podatku gruntowego nie płacące, nie jest uzasadniony.

Odmienna natomiast, tj. bardziej rozszerzająca, wykładnia tego przepisu prowadziłaby do niezamierzonego przez ustawodawcę i sprzecznego z brzmieniem § 24 lit. c) rezultatu, że wszystkie niemal grunty, należące do Państwa względnie wymienionych w tym przepisie związków samorządowych, korzystałyby ze zwolnienia podatkowego. Pośrednio bowiem przeznaczeniem wszystkich gruntów Państwa i związków samorządowych jest służyć służbie publicznej choćby w formie dochodów, dostarczanych administracji państwowej względnie samorządowej, lub przez zaoszczędzenie jej wydatków na zakup takich artykułów, które mogą być uzyskane z tych gruntów, jak np. zboże, drzewo, a także i wiklina potrzebna dla budowli regulacyjnych.

Okoliczność przeto, że uzyskana z plantacji powoda wiklina służy do wyrobu materiału faszynowego, używanego wyłącznie lub przeważnie dla konserwacji budowli regulacyjnych na Wiśle, nie wystarczałaby dla uznania gruntu pod takimi plantacjami za przeznaczony do służby publicznej wględnie do użytku publicznego.

Powód w piśmie rewizyjnym wywodzi dalej, że zapatrywanie prawne Wyższego Sądu Administracyjnego w Berlinie, wyrażone w wyroku z r. 1876, iż plantacje wikliny nad Wisłą pomorską nie mają charakteru gruntów, przeznaczonych do służby publicznej, nie może mieć znaczenia obecnie, a to ze względu na zmieniony charakter prawny tych plantacyj i odmienne przepisy prawne (ustawa wodna, ustawa o podatkach komunalnych) oraz z uwagi na to, że obecnie w sprawie przeznaczenia plantacyj wikliny powoda obowiązują zarządzenia władz centralnych, sprawujących naczelny nadzór nad gruntami powoda, które to zarządzenia nie istniały w czasie wydania tego wyroku. Powód zarzuca w tym względzie pominięcie przez sądy administracyjne obu instancyj tych nowych momentów i argumentów, naprowadzonych już w skardze Zarządu Wodnego w Chełmnie oraz w odwołaniu do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, a z których wynika, zdaniem powoda, że przeznaczenie plantacyj wikliny, o które chodzi, do służby publicznej jest bezpośrednie i wyłączne. Powołanie się zatem przez Sąd a quo na wyrok z 9 grudnia 1876, bez sprawdzenia, czy argumenty tego wyroku są jeszcze dla niniejszego sporu aktualne, stanowi, zdaniem powoda, istotną wadliwość postępowania.

Zarzut ten NTA uznał za trafny:

Powód bowiem już w skargach swych do Wydziału Powiatowego przedstawił obszernie metody prowadzenia robót regulacyjnych i ochronnych na dolnej Wiśle, oraz rolę, jaką w tych robotach odgrywają plantacje wikliny, utworzone na odsypiskach rzeki, i dowodził, że plantacje na tych odsypiskach utworzone tak przez samo swoje istnienie, jak i dzięki utrzymywaniu wikliny w specjalnej kulturze, poza tym że dostarczają materiału faszynowego dla robót regulacyjnych, przeznaczone są też bezpośrednio dla celów służby publicznej, tj. dla celów regulacji Wisły i ochrony przed powodzią. Dla poparcia tego swego twierdzenia Zarząd Wodny w Chełmnie dołączył też odpisy okólników Ministerstwa Robót Publ. z 9 sierpnia 1923 i z 31 maja 1927, dotyczących gospodarki wiklinowej w państwowej administracji rzek.

Z tymi wywodami, które według tego, co NTA w kwestii interpretacji § 24 lit. c) ustawy z r. 1893 wyżej wywiódł, mogą mieć dla spornej sprawy podatkowej istotne znaczenie, Sądy I i II instancji się nie rozprawiły, co stanowi istotne naruszenie form postępowania i skutkuje uchylenie wadliwie wydanych wyroków.

A ponieważ sprawa nie jest dojrzała do jej rozstrzygnięcia, gdyż wywody skargi Zarządu Wodnego w Chełmnie co do charakteru i przeznaczenia plantacyj wikliny na odsypiskach, jako oświadczenie jednej ze stron procesowych, mogą wymagać jeszcze sprawdzenia w drodze zasięgnięcia opinii miarodajnych czynników fachowych ewentualnie w drodze przesłuchania biegłych itp., a nadto zachodzi potrzeba zbadania i ustalenia, czy plantacje wikliny, o których opodatkowanie chodzi, znajdują się rzeczywiście na miejscu takich odsypisk, należało sprawę przekazać z powrotem Sądowi I instancji celem ponownego jej rozpatrzenia.

1875.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Dodatek komunalny do podatku gruntowego: Grunty państwowe. (b. dz. pr.).

Plantacje wikliny, należące do Państwowego Zarządu Wisły, nie są wolne w b. dzielnicy pruskiej od komunalnego dodatku do podatku gruntowego na zasadzie art. 24 lit. c) ustawy o daninach komunalnych z 14 lipca 1893 (Zb. ust. pr. str. 152) li tyko dlatego, że uzyskana z tych plantacyj wiklina służy do wyrobu materiału faszynowego, używanego wyłącznie lub przeważnie dla konserwacji budowli regulacyjnych na Wiśle. (Teza).

Wyrok NTA z 18 maja 1936 l. rej. 5720/33 w sprawie sporno-administracyjnej b. Dyrekcji Dróg Wodnych w Toruniu, obecnie Urzędu Wojewódzkiego Pomorskiego (Wydział Dróg Wodnych) w Toruniu przeciw Wydziałowi Powiatowemu w Grudziądzu w przedmiocie wymiaru dodatku komunalnego do państwowego podatku gruntowego za r. 1932/33.

Wydział Powiatowy w Grudziądzu wymierzył b. Dyrekcji Dróg Wodnych w Toruniu na r. 1932/33 dodatek komunalny do państwowego podatku gruntowego w kwocie 877 zł 80 gr. Po oddaleniu przez Wydział Powiatowy odnośnego sprzeciwu, Dyrekcja Dróg Wodnych wniosła do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Toruniu skargę, którą Sąd ten oddalił wyrokiem z 23 maja 1933. . . .

Na wyrok ten wniósł Urząd Wojewódzki Pomorski (Wydział Dróg Wodnych) w Toruniu rewizję do NTA, który rozważył co następuje:

[1]) . . . Ponieważ powód w całym postępowaniu nawet nie twierdził, by grunty państwowe, na których znajdują się plantacje wikliny, były przeznaczone b e z p o ś r e d n i o do celów regulacji rzeki Wisły, względnie do zabezpieczenia gruntów nadbrzeżnych od powodzi, jak np. tamy, wały ochronne itp., a twierdził jedynie, że sadzona na tych gruntach wiklina służy jako materiał faszynowy, przeznaczony głównie dla robót regulacyjnych i ochronnych, to NTA uznał wbrew zapatrywaniu strony powodowej, że grunty te z tego powodu nie podlegają zwolnieniu od spornego podatku komunalnego na zasadzie powołanego wyżej przepisu ustawy o daninach komunalnych.

Na podobnym stanowisku stał też Wyższy Sąd Administracyjny w Berlinie, który również nie zaliczał plantacyj wikliny nad dolną Wisłą do rzędu gruntów wolnych od podatku gruntowego (patrz zbiór orz. t. I str. 87).

Dalszy zarzut pisma rewizyjnego odnosi się do kwestii pobrania przez pozwany Wydział Powiatowy 10% dodatku do podatku gruntowego, zastrzeżonego w art. 22 ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. na rzecz samorządu wojewódzkiego. Urząd Wojewódzki wywodzi, że Sąd a quo zastosował w sposób niewłaściwy przepis art. 22 i 24 pow. ustawy oraz że zaniedbał zastosować art. 6 ust. 1 i art. 8 ust. 3 tej samej ustawy. Art. 24 — wywodzi pismo rewizyjne — postanawia jedynie, że należności samorządu wojewódzkiego z art. 22 przypadać będą w okresie przejściowym powiatowym związkom komunalnym, ale wcale nie dotyka kwestii, ani też nie daje podstawy do wnioskowania, kto te należności samorządu wojewódzkiego z art. 22, przypadające przejściowo powiatowym związkom

[1]) Poprzedza analiza przepisu § 24 lit. c) pruskiej ustawy o daninach komunalnych, zgodna z motywami wyroku OPA 1874/37.

komunalnym, ma płacić. Zatem oparte na art. 24 twierdzenie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, iż należności samorządu wojewódzkiego z art. 22, przypadające przejściowo pozwanemu, winni opłacać opodatkowani, nie znajduje uzasadnienia w tym artykule. Zdaniem Urzędu Wojewódzkiego, przepisy art. 6 ust. 1 oraz art. 8 ust. 3 cyt. ustawy wskazują wyraźnie i niedwuznacznie na to, że należność samorządu wojewódzkiego z art. 22 tej ustawy mieści się już w dotyczących gminnych i powiatowych podatkach gruntowych, przemysłowych i budynkowych, wobec czego nie można jej ściągać z opodatkowanych poza tymi podatkami komunalnymi.

Zarzuty te nie są trafne:

Przede wszystkim chybione jest powoływanie się na art. 6 ust. 1 i art. 8 ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. poz. 884/32 Dz. Ust., ponieważ pierwszy z nich dotyczy podatku od budynków na obszarze gmin miejskich, drugi zaś podatku od przemysłu i handlu, a w niniejszej sprawie chodzi o wysokość przypadającego pozwanemu dodatku komunalnego do podatku g r u n t o w e g o.

Otóż cytowany już wielokrotnie art. 22 ustawy powyższej zastrzega samorządowi wojewódzkiemu korzystanie z najwyższego dozwolonego obciążenia m. i. także gruntów podatkiem komunalnym do wysokości 10%, art. 24 p. 1 zaś głosi, że postanowienia, zawarte w art. 22, nie będą miały zastosowania w b. dzielnicy pruskiej aż do wprowadzenia tamże samorządu wojewódzkiego w życie. Aż do tego czasu pobory, określone w art. 22, przypadać będą gminom miejskim na ich obszarze, a powiatowym związkom komunalnym poza obszarami gmin miejskich.

Zważywszy, że według art. 3 leg. cit. z dozwolonego ustawą z 15 czerwca 1923 poz. 505 Dz. Ust. najwyższego łącznego obciążenia gruntów, położonych poza obszarem gmin miejskich, podatkami komunalnymi, które to najwyższe obciążenie na rzecz związków samorządowych: gminnych, powiatowych i w o j e w ó d z k i c h (krajowych) wynosi według art. 14 tej ustawy 100% ogólnej kwoty państwowego podatku gruntowego, korzystać mogą: A. na obszarze gmin wiejskich gminy wiejskie do wysokości 40%, a powiatowe związki komunalne do 50%, B. na obszarach dworskich b. dzielnicy pruskiej powiatowe związki komunalne do wysokości 90%, — zważywszy dalej, że cyt. art. 22 prawo korzystania z pozostałych 10% zastrzegł na rzecz samorządu wojewódzkiego, należy przyjąć, że tymi 10% obciążeni są płatnicy podatku gruntowego poza dodatkami komunalnymi, należącymi się gminom wiejskim względnie powiatowym związkom komunalnym z art. 3 tej ustawy. Twierdzenie więc, że te 10% mieszczą się już w dotyczących gminnych i powiatowych do-

datkach do podatku gruntowego, nie znajduje uzasadnienia w brzmieniu odnośnych przepisów.

Skoro więc art. 24 cyt. ustawy głosi, że pobory, określone w art. 22, przypadać będą do czasu utworzenia w b. dzielnicy pruskiej samorządu wojewódzkiego, poza obszarem gmin miejskich powiatowym związkom komunalnym, to ma on oczywiście na myśli pobierany w myśl tego przepisu od płatników podatku gruntowego 10% dodatek, zastrzeżony na rzecz samorządu wojewódzkiego.

Powoływanie się przez zastępcę powoda na art. 4 dekretu z 14 stycznia 1936 poz. 15 Dz. Ust. w sprawie zmiany niektórych przepisów, dotyczących państwowego podatku przemysłowego i opłat stemplowych, upada już z tego powodu, że dekret ten w czasie miarodajnym dla niniejszej sprawy jeszcze nie obowiązywał.

Z tych przeto powodów należało rewizję oddalić.

1876.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Dodatek komunalny do podatku gruntowego — właściwość do rozstrzygania odwołań.

Przepis art. 2 Ordynacji Podatkowej z 15 marca 1934 poz. 346 Dz. Ust. nie zmienił przepisów art. 48 i 49 ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. o właściwości władz nadzorczych do rozstrzygania odwołań przeciw obowiązkowi podatkowemu, dotyczącemu dodatku komunalnego do podatku gruntowego. (Teza).

Wyrok NTA z 5 maja 1936 l. rej. 6191/35 w sprawie ks. Adolfa Przedzymirskiego w imieniu Rzym.-kat. Probostwa w Rohatynie przeciw Izbie Skarbowej w Stanisławowie w przedmiocie wymiaru dodatku komunalnego do podatku gruntowego za r. 1935.

Pismem, wniesionym do Urzędu Skarbowego w Rohatynie, proboszcz tamże, imieniem rzym.-kat. miejscowego probostwa zakwestionował legalność przypisanego na r. 1935 dodatku komunalnego do państwowego podatku gruntowego, przypadającego od gruntów kościelnych, powołując się na orzecznictwo NTA, na postanowienia art. XV Konkordatu (poz. 501/25 Dz. Ust.) oraz na przepis § 83 ustawy gminnej krajowej z 12 sierpnia 1866, i żądał odpisania dodatku gminnego.

Urząd Skarbowy załatwił powyższe roszczenie odmownie z pozosta-

wieniem probostwu prawa zażalenia w terminie 7 dni, a Izba Skarbowa jako instancja odwoławcza decyzją z 27 sierpnia 1935 nie uwzględniła wniesionego zażalenia „z powodów przytoczonych w zaczepionym postanowieniu".

Ta decyzja jest przedmiotem skargi kasacyjnej, w której strona skarżąca podnosi zarzuty merytoryczne.

NTA atoli — przed wdaniem się w rozpoznanie sporu merytorycznego — rozważył przede wszystkim właściwość władz administracyjnych do merytorycznego załatwienia roszczenia skarżącego probostwa.

Przedmiotem sporu jest danina komunalna w postaci dodatku do państwowego podatku gruntowego. Według art. 49 ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymcz. ureg. fin. komun. w brzmieniu, nadanym tej ustawie rozporządzeniem Prezydenta Rzplitej z 24 października 1934 poz. 846 Dz. Ust. i dekretem z 3 grudnia 1935 poz. 544 Dz. Ust., są dopuszczalne odrębne odwołania przeciwko wymiarowi dodatków do podatków państwowych w razie zaprzeczenia prawa związku komunalnego m. i. do pobierania dodatków w ogóle, a do takich odwołań stosuje się odpowiednie postanowienia, zawarte w art. 48. Według tego znów przepisu władzami, powołanymi do rozstrzygania odwołań i decydującymi ostatecznie, są w stosunku do gmin miejskich, niewydzielonych z powiatowych związków komunalnych, (a o taką gminę miejską właśnie chodzi), wydziały powiatowe.

Z powyższego wynika więc, że Izba Skarbowa nie była właściwą władzą rekursową w sprawie, która jest przedmiotem skargi kasacyjnej. Pozwana nie powołuje wprawdzie żadnego przepisu prawnego, na którym swoją właściwość oparła, atoli przewód administracyjny, a zwłaszcza osnowa klauzuli rekursowej postanowienia władzy skarbowej I instancji z dostateczną wyrazistością wskazuje przepisy Ordynacji Podatkowej z 15 marca 1934 poz. 346 Dz. Ust.

Należało przeto rozważyć stosunek Ordynacji do ustawy o tymcz. ureg. fin. komun., o ile chodzi o przepisy proceduralne, zawarte w części V tejże ustawy. W art. 2 Ordynacji ustawodawca nakazał wprawdzie stosowanie Ordynacji „również do tych dodatków państwowych i samorządowych, które są pobierane wraz z powyższymi podatkami", atoli ten lakoniczny i ogólnikowy przepis nie zmienił w ł a ś c i w o ś c i r z e c z o w e j władz nadzorczych, ustalonej w art. 48 i 49 ustawy o tymcz. ureg. fin. komun., w szczególności nie pozbawił tych właśnie władz kompetencji do stanowienia o uprawnieniach daninowych samorządu terytorialnego także w dziedzinie dodatków samorządowych do podatków państwowych, jeżeli między uprawnionym związkiem samorządowym i zobowiązanym podatnikiem w toku instancyj powstał spór właśnie o legalność tego prawa względnie obowiązku.

Takie uszczuplenie kompetencji władz, sprawujących nadzór nad związkami samorządowymi i z tego tytułu powołanych do rozstrzygania odwołań podatników w toku instancyj, i przeniesienie tych kompetencyj na organ państwowej administracji skarbowej, któremu funkcje nadzorcze w stosunku do związków samorządu terytorialnego nie przysługują, nie może dochodzić do skutku drogą domniemania.

Ponieważ w Ordynacji Podatkowej przepisy ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. w art. 212, zawierającym klauzule derogacyjne, nie są wymienione jako zmienione lub uchylone, a natomiast § 2 ust. 2 tego artykułu pod literami a) do k) wymienia szczegółowo artykuły innych ustaw, które „w szczególności" utraciły moc wskutek wprowadzenia w życie Ordynacji Podatkowej, przeto NTA uznał, że ani przez przepis § 1 art. 2, ani przez klauzulę derogacyjną generalną § 2 art. 212 nie doznały zmiany postanowienia art. 49 ust. 1 ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. i że zatem władza pozwana wdała się w merytoryczne rozpoznanie sporu, do którego nie była powołana w myśl obowiązujących przepisów prawnych.

W myśl tego rozważania NTA orzekł uchylenie zaskarżonego orzeczenia na zasadzie art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.) z powodu wadliwego postępowania.

1877.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Świadczenia drogowe: Termin powzięcia uchwały o zaliczeniu drogi do kategorii dróg gminnych.

Niepowzięcie w terminie, oznaczonym w art. 36 ustawy drogowej z 10 grudnia 1920 poz. 32/21 Dz. Ust., uchwały co do ustalenia sieci dróg gminnych, nie pozbawia gminy możności powzięcia takiej uchwały w myśl art. 1 p. 4 powołanej ustawy po tym terminie.

Wyrok NTA z 4 grudnia 1936 l. rej. 8051/34 w sprawie firmy: Małopolskie Towarzystwo Cukrownicze „Przeworsk" Sp. Akc. w Przeworsku przeciw Wydziałowi Powiatowemu w Horodence w przedmiocie wymiaru świadczeń drogowych na rzecz m. Horodenki.

...W skardze do NTA Małopolskie Towarzystwo Cukrownicze „Przeworsk" podnosi następujące zarzuty: Uprawnienie gminy do wymierzania świadczeń drogowych opiera władza na przepisie art. 29 i 30 ustawy z 10 grudnia 1920 o budowie i utrzymaniu dróg publicznych poz. 32/21 Dz. Ust. Świadczenia te atoli mogą być nakładane jedynie na budowę i utrzymanie dróg gminnych. Z punktu zaś widzenia art. 1 p. 4

powołanej ustawy drogami gminnymi są tylko te drogi i place miejskie, które uchwałą rady gminnej zostały uznane za drogi gminne, przy czym uchwała taka w myśl art. 36 ustawy winna zapaść do dnia 15 stycznia 1922. Tymczasem ani do dnia 15 stycznia 1922, ani w ogóle do chwili wydania nakazu świadczeń, tj. do dnia 5 maja 1934 nie zapadła żadna uchwała rady gminnej, która by zaliczyła do dróg gminnych ulice, na utrzymanie których świadczenia były przeznaczone, a mianowicie rynek i ulice: Legionów, Hetmana Czarnieckiego, Franki, Św. Mikołaja i Kopernika. W tym stanie rzeczy zarząd gminy nie miał prawa wymierzać świadczeń. Wpisanie rynku i ulic do księgi gruntowej gminy katastralnej Horodenka jako „dobra gminnego“ luki tej, wbrew twierdzeniu zaskarżonego orzeczenia, nie wypełnia, gdy pojęcie „dobra gminnego“ nie jest równoznaczne z pojęciem drogi gminnej, a nadto żaden wpis w księgi gruntowe nie może być uznany za równoznaczny z uchwałą rady gminnej, wymaganą w art. 1 p. 4 ustawy drogowej....

NTA rozważył co następuje:

Art. 1 p. 4 ustawy z 10 grudnia 1920 poz. 32/21 Dz. Ust. ustanawia ogólną zasadę, w jakim trybie i przez jaką władzę następuje uznanie drogi publicznej, nie zaliczonej do jednej z pierwszych trzech kategorii, wskazanych w poprzednich punktach tegoż artykułu, za drogę gminną. Natomiast art. 36 pomienionej ustawy, zamieszczony w rozdziale, zatytułowanym „postanowienia końcowe“, ma — jak to z treści jego niewątpliwie wynika — charakter jedynie przepisu porządkowego, nie łącząc w ogóle jakichkolwiek konsekwencji prawnych z nieustaleniem przez uchwały rad gminnych sieci dróg gminnych w terminie rocznym, zakreślonym tym artykułem. Z powyższego wynika, że niepowzięcie w terminie, oznaczonym w art. 36 ustawy, uchwały co do ustalenia sieci dróg gminnych, nie pozbawia gminy możności powzięcia takiej uchwały po wskazanym terminie. Uznanie tego terminu za prekluzyjny tamowałoby radom gminnym możność uzupełnienia swych uchwał w tym przedmiocie i naprawienia popełnionych uchybień. Takie stanowisko zresztą zajął już uprzednio NTA w wyroku z 7 czerwca 1926 l. rej. 1059/24 (Zb. wyr. nr 968).

Gdy więc w konkretnym przypadku, jak widać z akt, Rada Przyboczna Tymczasowego Zarządu m. Horodenki na posiedzeniu w dniu 18 maja 1934, a więc przed terminem doręczenia skarżącemu Towarzystwu nakazu płatniczego, czyli zanim jeszcze decyzja zaistniała wobec Towarzystwa, zaliczyła do kategorii dróg gminnych rynek i ulice, na remontowanie których uchwalono świadczenia, to już z tego powodu zarzut skargi, że zarząd miasta nie miał prawa wymierzać świadczeń na te drogi, jako nie zaliczone do dróg gminnych, przedstawia się jako nieuzasadniony....

1878.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Świadczenia drogowe w naturze: Osoby obowiązane.

W myśl art. 30 ustawy z 10 grudnia 1920 o budowie i utrzymaniu dróg publicznych poz. 32/21 Dz. Ust. w brzmieniu nadanym mu ustawą z 25 marca 1933 poz. 276 Dz. Ust., do świadczeń drogowych w naturze mogą być pociągani wszyscy opłacający w danej gminie podatki bezpośrednie, bez względu na miejsce zamieszkania, mimo że osnowa art. 29 ustawy z r. 1920 nie uległa zmianie. (Teza).

Wyrok NTA z 11 grudnia 1936 l. rej. 126/34 w sprawie Zuzanny i dra Mariana Reichów, jako spadkobierców Henryka Kolischera, przeciw Wydziałowi Powiatowemu w Drohobyczu w przedmiocie świadczeń drogowych.

Jakkolwiek wyrok powyższy pro futuro nie będzie miał szerszego znaczenia, gdyż przepisy prawne (art. 29 i 30 ustawy z 10 grudnia 1920), stanowiące przedmiot jego rozważań, straciły moc obowiązującą z uwagi na postanowienia art. 2 ust. 1 p. 1 i art. 19 ust. 2 ustawy z 26 marca 1935 o świadczeniach w naturze na niektóre cele publiczne, poz. 204 Dz. Ust. — to jednak pod pewnymi względami zasługuje on na omówienie.

W zasadniczym swym wyroku z 13 grudnia 1930 l. rej. 4839/28 (Zb. wyr. nr 405 S), NTA, opierając się przeważnie na gramatycznej wykładni wyrazu „mieszkaniec“, użytego w art. 29 i 30 ustawy z 10 grudnia 1920, orzekł, że do świadczeń drogowych w naturze mogą być pociągani tylko ci „opłacający podatki bezpośrednie“, którzy są jednocześnie mieszkańcami gminy w rozumieniu ustawy sądowego postępowania cywilnego. Rozwijając w następnych wyrokach te wywody, Trybunał doszedł do wniosku, że sam fakt posiadania w gminie zagospodarowanej nieruchomości nie wypełnia jeszcze pojęcia „mieszkańca gminy“, jeśli posiadacz nieruchomości nie ma także na terenie tej gminy mieszkania chociażby w okresie czasowego pobytu. Ta judykatura NTA, której analiza i ocena nie jest przedmiotem obecnych uwag, wywołała ten skutek, że ogólny wymiar świadczeń, określony dla całej gminy, był rozkładany między poszczególnych płatników z pominięciem tych właścicieli majętności, którzy na terenie gminy nie zamieszkiwali, padając tym większym ciężarem na pozostałe osoby, w gminie zamieszkujące. Zwalnianie w ten sposób od obowiązku świadczeń pewnej kategorii podatników — do których w większości wypadków należeli właściciele większych posiadłości, rozporządzający większym materiałem pociągowym, zużywającym drogi — nie podyktowane żadnymi względami gospodarczej słuszności, musiało wywołać odpowiednią reakcję.

To też w dniu 19 lutego 1932 grono posłów z klubu ukraińskiego zgłosiło do Sejmu wniosek w sprawie częściowej zmiany ustawy drogowej (Druk Sejmowy nr 515), projektujący zmianę jej art. 30 w ten sposób, by opuścić w nim wyrazy „mieszkańcy gmin“, po wyrazie zaś „opłacający“ dodać wyrazy „w danej gminie“. Jakkolwiek wniosek ten został zgłoszony bez żadnego uzasadnienia, to jednak, jak się okazuje z debaty sejmowej w dniu 23 marca 1933, niewątpliwie dążył on do po-

ciągnięcia do obowiązku świadczeń wszystkich osób, opłacających w danej gminie podatki bezpośrednie, bez względu na miejsce zamieszkania („...najzamożniejsi magnaci i przemysłowcy, którzy przeważnie posiadają majątki nieraz w kilkudziesięciu gminach i najwięcej niszczą drogi, nie opłacali świadczeń drogowych, ani w naturze ani w gotówce, z tego powodu, że mieszkali w Wiedniu, Paryżu, Lwowie czy w Warszawie, wówczas, gdy nie tylko drobny rolnik, który nawet nie posiada własnego zaprzęgu, a nieraz i kawałka ziemi z wyjątkiem chałupy, obowiązany był i jest opłacać ową daninę...“).

Jak się okazuje z tejże debaty, Komisja Robót Publ. dla uniknięcia niejasności projektowała zmienić również art. 29 ustawy i opuścić w nim wyrazy „dla mieszkańców gmin“, jednakże wobec niezgłoszenia do wniosku klubu ukraińskiego żadnych poprawek, został on uchwalony bez zmian.

W ten sposób między treścią art. 29, który nadal mówił o uchwalaniu przez rady gminne świadczeń drogowych, obowiązkowych dla m i e s z k a ń c ó w g m i n, a art. 30 w nowym brzmieniu, według którego do świadczeń drogowych mogą być pociągani w s z y s c y, opłacający w danej gminie podatki bezpośrednie, powstała rozbieżność. Wyjaśnieniem tej rozbieżności między dwoma sąsiadującymi z sobą artykułami zajął się NTA w omawianym wyroku. Stanął on na stanowisku, że zamiarem ustawodawcy było rozszerzenie grona zobowiązanych na wszystkie osoby, opłacające podatki w danej gminie, bez względu na miejsce zamieszkania, i że ustawodawca zamiar ten w ustawie tylko „nie dość jasno wyraził“. Gdyby bowiem stanąć na odmiennym stanowisku, to — według wyroku — należałoby jednocześnie uznać, że „nowela z 25 marca 1933 nie wprowadziła do dotychczasowego stanu prawnego pod tym względem zmiany istotnej, a ograniczyła się do przeredagowania ustawy; przeredagowanie to zaś byłoby zupełnie bezcelowe wobec konsekwentnego orzecznictwa NTA, w myśl którego do świadczeń drogowych mogli być pociągani tylko mieszkańcy gminy i to w stosunku do podatków bezpośrednich, w tejże gminie opłacanych“.

Słuszność tego stanowiska jeszcze bardziej podkreślają te materiały ustawodawcze, o których wyżej była mowa.

Stanisław Okulicz

1879.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Podatek wyrównawczy — brak charakteru daniny realnej; ściąganie zaległości od nowonabywcy nieruchomości.

Samoistny podatek wyrównawczy, pobierany na zasadzie ustawy z 1 marca 1927 poz. 208 Dz. Ust., nie ma charakteru daniny realnej, lecz jest podatkiem osobistym. (Teza).

Wyrok NTA z 21 kwietnia 1937 l. rej. 6898/33 w sprawie Wileńskiego Banku Ziemskiego Sp. Akc. w Wilnie przeciw Wydziałowi Powiatowemu w Łunińcu w przedmiocie zaległości podatku wyrównawczego za lata 1929, 1930 i 1931.

Urząd gminy łuninieckiej wezwaniem egzekucyjnym z 5 marca 1932 zażądał od Wileńskiego Banku Ziemskiego zapłacenia m. i. zaległości podatku wyrównawczego wraz z procentami zwłoki za lata 1929, 1930 i 1931 z majątku Ostupy vel Ostępy w kwocie 2.546 zł 80 gr.

Odwołania od powyższego wymiaru nie uwzględnił Wydział Powiatowy w Łunińcu orzeczeniem z 10 lipca 1933.

Rozpatrując skargę na powyższe orzeczenie, NTA rozważył co następuje:

W skardze Wileński Bank Ziemski zarzuca, że nabywszy w dniu 30 czerwca 1931 na licytacji majątek „Ostupy vel Ostępy" i wypełniwszy wszystkie warunki licytacyjne, nie może być zobowiązany do żadnych dopłat ani na rzecz wywłaszczonego dłużnika, ani jego wierzycieli. Władza pozwana zaś zajmuje stanowisko, że należności z tytułu gminnego podatku wyrównawczego od gruntów są w pojęciu art. 41 ustawy hipotecznej należnościami uprzywilejowanymi, ponieważ zaś wbrew art. 1113 ustawy postępowania sądowego cywilnego od Urzędu gminnego w Łunińcu nie były we właściwym czasie zażądane dane dotyczące zaległości, obciążających maj. „Ostępy vel Ostupy", to żądanie uiszczenia zaległości podatku wyrównawczego od nowonabywcy jest zgodne z przepisem prawa.

W związku z powyższymi wywodami stron i wobec oparcia przez władzę pozwaną egzekucji zaległości podatku wyrównawczego na art. 41 ustawy hipotecznej, który mówi o należnościach obciążających dobra nieruchome, NTA zajął się przede wszystkim zagadnieniem, czy podatek wyrównawczy jest podatkiem realnym, obciążającym grunty, czy też ma charakter podatku osobistego.

Otóż odpowiedzialność rzeczowa mogłaby się oprzeć albo na wyraźnym przepisie prawa, albo też wynikać z charakteru samej daniny jako daniny realnej, jak to np. ma miejsce przy podatku gruntowym. Ustawa o samoistnym podatku wyrównawczym z 1 marca 1927 poz. 208 Dz. Ust., obowiązująca w czasie miarodajnym, nie przewiduje w żadnym przepisie odpowiedzialności rzeczowej dla tego podatku we wskazanym rozumieniu. Taka przeto odpowiedzialność mogłaby wypływać jedynie z samego charakteru tego podatku.

Art. 1 ustawy z 1 marca 1927 mówi, że gminy mają prawo pobierania samoistnego podatku wyrównawczego od płatników państwowych podatków od gruntów, przemysłu, handlu i budynków, oraz od płatników samoistnego podatku od gruntów państwowych. Według dalszych ustępów tego artykułu ogólna suma podatku wyrównawczego, przeznaczonego na pokrycie deficytu budżetowego, podlega podziałowi pomiędzy poszczególnych podatników w stosunku do przypadającego na każdego

z nich zasadniczego podatku gruntowego, ceny świadectw przemysłowych i podatku budynkowego oraz od gruntów państwowych.

Z brzmienia tego artykułu widoczne jest, że podatek ten nie obciąża właścicieli nieruchomości już z samego tytułu ich posiadania, lecz obciąża płatników różnych podatków, że więc nie jest specjalnie przywiązany do gruntu, ani nawet specjalnie nie obciąża płatników podatku gruntowego, lecz stawia ich w jednym rzędzie i trakuje ich na równi z płatnikami podatku od przemysłu i handlu. Jeżeli przyjąć jeszcze pod uwagę, że podatek wyrównawczy przewidziany został na specjalne cele a mianowicie na wyrównanie budżetu, oraz na określony okres czasu, a więc nie ma tych cech stałości odnośnie do wysokości i czasu trwania, jakie na ogół posiadają podatki realne, a w szczególności gruntowy, to dojść trzeba do wniosku, że podatek wyrównawczy nie ma charakteru daniny realnej, lecz jest podatkiem osobistym.

Skoro więc podatek wyrównawczy nie ma charakteru podatku realnego, to już z tego powodu ściąganie od nowonabywcy nieruchomości zaległości tego podatku, powstałych przed nabyciem nieruchomości, jest sprzeczne z powołanymi przepisami prawa.

Powodując się tymi motywami, NTA uchylił zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z ustawą.

1880.

OCHRONA PRACY.

Odpowiedzialność właściciela zakładu za przedłużanie godzin pracy ponad normę ustawową[1]).

Nawet w braku specjalnego zlecenia pracodawcy dla pracownika do przedłużenia godzin pracy ponad normę ustawową, sam fakt zatrudniania go w przedsiębiorstwie dla dobra przedsiębiorstwa poza godzinami, określonymi w art. 1 ustawy z 18 grudnia 1919 o czasie pracy w przemyśle i handlu poz. 734/33 Dz. Ust., zawiera cechy przestępstwa z art. 1 ustawy, zagrożonego sankcją w art. 18 tejże.

Wyrok Izby Karnej (s. 1) SN z 11 stycznia 1937 1 K. 871/36.

Kasacja zarzuca, że w czynie oskarżonego nie ma cech przypisanego mu przestępstwa, wywodząc, że w danym wypadku praca K. jako maga-

---

[1]) Por. OPA 1182/35, 1298/35, 1540/36.

zyniera nie podlegała normom ustawy o czasie pracy, ponieważ sam charakter pracy K. jako zajmującego kierownicze stanowisko magazyniera nie zna pojęcia godzin nadliczbowych i do takiego zajęcia nie stosuje się przepis o ośmiogodzinnym dniu pracy; Sąd uznając, że K. był głównym magazynierem, mającym kontrolę nad pracą innych, powinien był uznać, że sprawujący tego rodzaju funkcje pracownik musi pracować tyle, ile wymaga zorganizowanie i kontrola pracy innych i że w stosunku do takiej osoby nie może być mowy o zatrudnieniu w godzinach nadliczbowych; ponadto brak istoty czynu zachodzi zdaniem kasacji także i dlatego, że oskarżony jako dyrektor administracyjny wydał wszystkim kierownikom oddziałów i placówek wyraźny zakaz zatrudniania w godzinach nadliczbowych, zatem w tych warunkach za zatrudnienie pracownika w godzinach nadliczbowych karnie odpowiedzialny mógłby być ten kierownik placówki, który do wydanych zarządzeń nie zastosował się i tolerował pracę w godzinach nadliczbowych.

SN zważył co następuje:

Jak wynika z uzasadnienia wyroku, Sąd ustalił, że oskarżony jako dyrektor administracyjny i członek zarządu „Standard Nobel" zatrudniał w składach firmy na Pelcowiźnie pracowników najemnych w godzinach nadliczbowych, a w szczególności że główny magazynier K. jako mający dozór nad całością gospodarki pracował po kilkanaście godzin na dobę i to w niedozwolonych przez ustawę godzinach nadliczbowych.

Ustaliwszy zatem, że oskarżony zatrudniał w tej firmie pracowników w niedozwolonych przez ustawę godzinach nadliczbowych, i nie ustaliwszy, by oskarżony otrzymał na to zezwolenie właściwego urzędu inspekcji pracy, Sąd zasadnie uznał oskarżonego winnym wykroczenia przewidzianego w art. 1 ustawy o czasie pracy w przemyśle i handlu.

Kasacja nie kwestionując zasadności ustaleń wyroku i wysnutego z nich przez Sąd orzekający wniosku, twierdzi jedynie, że Sąd uznając, że K. był głównym magazynierem, mającym kontrolę nad pracą innych, powinien był uznać, że tego rodzaju pracownik nie podlega normom ustawy o czasie pracy, ponieważ taki pracownik musi tyle pracować, ile wymaga zorganizowanie i kontrola pracy i że tym samym do niego zakaz pracy w godzinach nadliczbowych nie może mieć zastosowania.

Pogląd ten, jako nie mający żadnego uzasadnienia w przepisach omawianej ustawy, odrzucić należy jako dowolny.

SN wyjaśnił już (Zb. orz. 145/30), że przepisy ustawy z 18 grudnia 1919 o długości dnia pracy mają charakter stanowczy i przekroczenie ich pociąga skutki przewidziane w art. 18 rzeczonej ustawy, niezależnie od intencji pracodawcy lub nawet od zgody pracownika na to przekroczenie.

W tym względzie zaznaczyć należy, że ustawa z 18 grudnia 1919, jak wynika z wyraźnego brzmienia jej art. 1 i 2, normuje czas pracy

wszystkich pracowników zatrudnionych „na mocy ustawy" i do takich należał magazynier K.

Skoro zaś poza tym z okoliczności sprawy bynajmniej nie wynika, by tenże K. mógł swobodnie dysponować swym czasem po ustawowych godzinach pracy, ileże przeciwnie był on zmuszony, co sam oskarżony w kasacji przyznaje, pozostawać z uwagi na rodzaj swej pracy i konieczność jej wykonania w zakładzie pracy w godzinach nadliczbowych i to wyłącznie w interesie i dla dobra przedsiębiorstwa, to w tym stanie rzeczy musi się przyjąć, że chociażby nawet nie było tu specjalnego zlecenia pracodawcy dla K. do przedłużenia godzin pracy ponad normę ustawową, sam fakt zatrudniania pracownika w przedsiębiorstwie dla dobra tego przedsiębiorstwa poza godzinami, określonymi w art. 1 ustawy, zawiera cechy przestępstwa z art. 1 ustawy, zagrożonego sankcją karną w art. 18 rzeczonej ustawy.

W myśl art. 19 ustawy o czasie pracy (poz. 734/33) za przekroczenie przepisów tej ustawy odpowiedzialny jest właściciel zakładu pracy lub też kierownik zakładu, wyznaczony stosownie do art. 9 rozporządzenia z 16 marca 1928 poz. 324 Dz. Ust.

Sąd ustalił, co zresztą nie jest sporne, że tym kierownikiem odpowiedzialnym był oskarżony jako dyrektor administracyjny firmy i gdyby nawet podzielić stanowisko kasacji, że w pierwszym rzędzie za to przekroczenie odpowiedzialny powinien być kierownik placówki, którego zresztą wcale obrona nie wymieniała, a który nie zastosował się do wydanych okólników przez oskarżonego, to i tak ta okoliczność bynajmniej nie wyłączałaby karnej odpowiedzialności oskarżonego z uwagi na postanowienia zawarte w art. 19 ustawy i dawałaby tylko najwyżej podstawę do przyjęcia współwiny oskarżonego w tym przestępstwie (art. 19 ust. 5 ustawy).

1881.

OCHRONA ZNAKÓW TOWAROWYCH[1]).

Podobieństwo znaków — kolory jako decydujący element. — Częściowe unieważnienie znaku.

Art. 174 ust. 1 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928

[1]) Por. OPA 18/32 (właściwość NTA; podobieństwo znaków); 546/34 (wkroczenie w zakres wyłączności); 547/34 (dzielnicowe znaki); 888/34 i 889/34 (podobieństwo znaków); 972/35 (podobieństwo znaków; pierwszeństwo); 1882/37 i n.

poz. 384 Dz. Ust. nie stoi na przeszkodzie, aby uznać kolory względnie ich zestawienie za charakterystyczną część składową względnie element znaku towarowego, który w konkretnym wypadku może swoją przewagą zadecydować o ogólnym wrażeniu, jakie odnosi odbiorca z wyglądu danego znaku, i w konsekwencji uzasadnić częściowe unieważnienie tego znaku w myśl art. 177 ust. 1 p. c) powołanego rozporządzenia. (Teza).

Wyrok NTA z 10 marca 1936 l. rej. 8793/34, 8794/34 i 8795/34 w sprawie firmy: Zjednoczone Fabryki Cykorii Ferd. Bohm et Comp. i Gleba Sp. Akc. we Włocławku przeciw Wydziałowi odwoławczemu Urzędu Patentowego w przedmiocie częściowego unieważnienia rejestracji znaków towarowych.

Firma: Henryka Francka Synowie Sp. Akc. w Skawinie wniosła do Wydziału spraw spornych Urzędu Patentowego trzy skargi o unieważnienie rejestracji: 1) znaku towarowego nr rej. 13.071 zarejestrowanego na rzecz firmy: Ferd. Bohm et Comp. Fabryka cykorii we Włocławku, w całości lub w części dotyczącej użycia w odnośnym znaku koloru srebrnego, 2) znaku towarowego nr rej. 16.053, zarejestrowanego na rzecz firmy: „Gleba", Spółka Ziemiańska producentów cykorii we Włocławku, w części dotyczącej użycia w odnośnym znaku koloru srebrnego, 3) znaku towarowego nr rej. 17.409, zarejestrowanego na rzecz tej samej firmy „Gleba", w całości lub w części dotyczącej użycia w odnośnym znaku koloru pomarańczowego lub srebrnego, a to ze względu na kolizję z wcześniej zarejestrowanymi na jej rzecz znakami towarowymi o zestawieniu kolorów czerwonego ze srebrnym względnie pomarańczowego ze srebrnym.

Wydział spraw spornych decyzjami z 14 czerwca 1929 oddalił te skargi, zaznaczając m. i., że sporne znaki są rysunkowo różne, sama zaś barwa srebrna nie może wobec tego wprowadzić odbiorców w błąd co do pochodzenia towarów.

Załatwiając odwołania firmy: Henryka Francka Synowie, Wydział odwoławczy Urzędu Patentowego orzeczeniami z 18 czerwca 1930 uchylił decyzje Wydziału spraw spornych i unieważnił rejestrację znaków tych w części dotyczącej użycia w tych znakach koloru srebrnego.

Na orzeczenia Wydziału odwoławczego wniosły „Zjednoczone Fabryki Cykorii Ferd. Bohm et Comp. i Gleba" skargi do NTA, który wyrokiem z 13 czerwca 1933 l. rej. 3963/31, 3964/31 i 3965/31 uchylił zaskarżone orzeczenia z powodu wadliwego postępowania. Według motywów tego wyroku władza pozwana uznała, że charakterystyczną cechą spornych znaków są barwy: srebrna plama na tle czerwonym względnie pomarańczowym, rysunek zaś tej srebrnej plamy jest nieistotny i że to zestawienie kolorów, a nie rysunek na opakowaniach cykorii, jest uważane w Polsce przez ogół odbiorców za znak wyróżniający wyroby firmy

„Henryka Francka Synowie"; ustalenie to — jak zaznaczył Trybunał — oparła władza pozwana na wyniku ankiety sfer fachowych, przeprowadzonej w celu zbadania, od jakiego czasu znak firmy „Henryka Francka Synowie" ze srebrnym rysunkiem młynka do kawy na czerwonym tle był znany na ziemiach polskich jako znak tejże firmy; ankieta nie dotyczyła zatem zestawienia kolorów jako znaku firmy „Henryka Francka Synowie", lecz rysunku srebrnego młynka do kawy na tle czerwonym, — toteż wyniki ankiety stwierdziły, że znak tejże firmy ze srebrnym rysunkiem młynka do kawy znany jest w Polsce, względnie że rysunek srebrnego młynka do kawy znany jest jako znak firmy „Henryka Francka Synowie", nie dają jednak podstawy do ustalenia, że już samo zestawienie kolorów srebrnego i czerwonego, względnie srebrna plama na czerwonym tle, jest uważane i znane jako znak tej firmy bez względu na rysunek; a to ustalenie miało istotne znaczenie dla zasadności zaskarżonych orzeczeń.

Na skutek tego wyroku Trybunału Wydział odwoławczy zasięgnął ponownie opinii Izb Przemysłowo-Handlowych zapytując, czy i od jakiego czasu zestawienie kolorów srebrnego z czerwonym względnie pomarańczowym lub żółtym, niezależnie od rysunku młynka do kawy, na opakowaniu cykorii i surogatów kawy znane jest jako wskazujące na pochodzenie tych towarów z przedsiębiorstwa firmy „Henryka Francka Synowie" w Skawinie.

Wyniki tej ankiety były następujące: Izba Przemysłowo-Handlowa w Gdyni oświadczyła, że z odpowiedzi większości firm należy wnosić, iż powyższe zestawienie kolorów znane jest na ziemiach b. zaboru pruskiego od przeszło 25 lat jako opakowanie, wskazujące na wyroby firmy „Henryka Francka Synowie". Podobnie oświadczyły się Izby Przemysłowo-Handlowe w Poznaniu i Katowicach podając jako czas, od którego to zestawienie jest znane w ich okręgu: pierwsza r. 1905, druga około lat 18, z tym, że za czasów niemieckich towar pochodził z fabryki niemieckiej wymienionej firmy. Izba Handlowa i Przemysłowa w Bielsku zakomunikowała, że powyższe zestawienie kolorów znane jest jako opakowanie wyrobów nazwanej firmy od około 12 do 13 lat, a opakowanie takie było tam znane wcześniej od opakowań o podobnym zestawieniu kolorów, wprowadzonych przez inne fabryki cykorii. Izba Przemysłowo-Handlowa we Lwowie podała w tym względzie okres czasu około 5 lat, a Izba w Krakowie lat 10 do 15. Izba Przemysłowo-Handlowa w Wilnie oświadczyła, że zestawienie kolorów srebrnego z czerwonym spotyka się na tamtejszym rynku od bardzo dawna na opakowaniu cykorii i surogatów kawy fabryki firmy „Henryka Francka Synowie", natomiast kolor srebrny z pomarańczowym spotyka się tamże dopiero od paru lat. Izba w Sosnowcu oznajmiła, że wskazane w pytaniu zestawienie barw znane jest od lat wielu

w okręgu tamtejszym jako używane przez wymienioną firmę. Izba w Łodzi zakomunikowała, że zestawienie kolorów srebrnego z czerwonym znane jest tam od 1920 r. w użyciu przez tę firmę. Izba Przemysłowo-Handlowa w Lublinie stwierdziła, że znane jest w tym okręgu na opakowaniach wymienionej firmy zestawienie kolorów srebrnego i ciemnoczerwonego oraz ciemnofioletowego z jasnofioletowym, natomiast nieznane jest użycie przez tę firmę barw pomarańczowej i żółtej; Izba ta nadmieniła, że żadna z zaskarżonych firm nie używa opakowania, które mogłoby wprowadzić konsumenta w błąd co do pochodzenia towarów. Wreszcie Izba Przemysłowo-Handlowa w Warszawie podała, że nie zostało ustalone, aby zestawienie powyższych kolorów niezależnie od rysunku młynka do kawy było znane w tym okręgu jako charakterystyczne dla opakowań wyrobów rzeczonej firmy, natomiast rysunek młynka do kawy jest znany od dłuższego czasu jako znak tej firmy.

Wydział odwoławczy, załatwiając ponownie odwołania firmy „Henryka Francka Synowie", orzeczeniami z 12/26 kwietnia 1934 uchylił decyzje Wydziału spraw spornych z 14 czerwca 1929 i unieważnił rejestrację znaków 13.071, 16.053 i 17.409 w częściach dotyczących użycia w tych znakach koloru srebrnego. W motywach Wydział odwoławczy podniósł, że opierając się na opinii większości Izb Przemysłowo-Handlowych oraz na stwierdzeniu, że znaki towarowe odwołującej się firmy w kolorach srebrnym i czerwonym względnie pomarańczowym doznawały już przed wojną światową ochrony prawnej w Austrii, a tym samym w Małopolsce i na Śląsku Cieszyńskim, należy przyjąć za ustalone, że zestawienie koloru srebrnego z czerwonym, względnie pomarańczowym lub żółtym w odniesieniu do cykorii i surogatów kawy uważane jest przez odbiorców w całej niemal Polsce za charakteryzujące i wyróżniające towary odwołującej się firmy.

Na te trzy orzeczenia firma „Zjednoczone Fabryki Cykorii Ferd. Bohm et Comp. i Gleba" we Włocławku wniosła 3 skargi do NTA, który rozpatrując je łącznie, rozważył co następuje:

Strona skarżąca zarzuca na wstępie wadliwość postępowania z powodu, że ustalona przez Wydział odwoławczy redakcja pytania dla ankiety, skierowanej do Izb Przemysłowo-Handlowych, nie odpowiada treści wyroku NTA z 13 czerwca 1933, albowiem domaga się odpowiedzi, czy i kiedy zestawienie kolorów srebrnego z czerwonym „niezależnie od rysunku młynka do kawy" jest znane itd. Wskutek tego ankieta — zdaniem skarżącej — zamiast stwierdzić, czy zestawienie tych kolorów już samo przez się jest charakterystyczną cechą dla opakowań firmy „Henryka Francka Synowie", zajmowała się inną kwestią, mianowicie stwierdziła, że „zestawienie kolorów jest niezależnie, tj. równolegle z rysunkiem, cechą charakterystyczną opakowań Francka".

Zarzut ten nie jest trafny. Skoro bowiem NTA we wskazanym wyroku orzekł, że ustalenie władzy, iż już samo zestawienie danych kolorów jest znane jako znak firmy „Henryka Francka Synowie" bez względu na rysunek, posiada w niniejszej sprawie istotne znaczenie dla kwestii, czy sporne znaki towarowe przez użycie w nich koloru srebrnego wprowadzają lub mogą wprowadzić w błąd odbiorców co do pochodzenia towarów (art. 177 lit. c rozporządzenia z 22 marca 1928), to należy uznać, że zarówno postawione przez Wydział odwoławczy pytanie, jak i odpowiedzi Izb na to pytanie uczyniły zadość wynikającemu z przytoczonego ustępu wyroku Trybunału postulatowi przeprowadzenia badań właśnie w kierunku takiego ustalenia wówczas brakującego.

Dalej strona skarżąca podniosła zarzut wadliwości postępowania z powodu, że władza pozwana pominęła opinię „najpoważniejszej" w Polsce Izby Przemysłowo-Handlowej w Warszawie, jak również opinie Izb w Lublinie i Łodzi, przemawiające — zdaniem skarżącej — przeciwko przyjęciu, iż rzeczywiście kompozycja kolorów srebrnego z czerwonym, względnie pomarańczowym lub żółtym już sama przez się stanowi charakterystyczną cechę opakowań firmy „Henryka Francka Synowie".

Na zarzut ten należy zaznaczyć, że w wyniku omawianej ankiety Izby Przemysłowo-Handlowe w Gdyni, Poznaniu, Katowicach i Krakowie oświadczyły zgodnie, że powyższe zestawienie barw jest w ich okręgach znane jako używane dla opakowań cykorii i surogatów kawy firmy „Henryka Francka Synowie" od dłuższego czasu przez okresy, w opiniach tych wyszczególnione. Podobne oświadczenia złożyły także Izby w Łodzi i Wilnie odnośnie do użycia koloru srebrnego z czerwonym oraz Izba w Lublinie odnośnie do koloru srebrnego z ciemnoczerwonym. Wreszcie Izba we Lwowie zakomunikowała, że podane w zapytaniu zestawienie kolorów znane jest w jej okręgu na opakowaniach firmy „Henryka Francka Synowie" od około 5 lat. Jedynie Izba Przemysłowo-Handlowa w Warszawie stwierdziła, że brak jest ustaleń w tym względzie, mianowicie jeżeli chodzi o powyższe zestawienie barw. To negatywne stwierdzenie jest zatem pośród udzielonych pozytywnych odpowiedzi całkowicie odosobnione, a wobec tego Trybunał uznał, że przyjęcie za podstawę dla ustalenia stanu faktycznego w kwestii, będącej przedmiotem pytania, opinii przeważającej liczby Izb, a pominięcie odmiennej opinii Izby warszawskiej nie stanowi zarzuconej wadliwości postępowania. Skoro zaś władza pozwana już na podstawie tych opinii doszła do przekonania, że powyższe zestawienie barw jest znane w większej części Polski jako cecha charakterystyczna dla opakowań firmy „Henryka Francka Synowie", to należało również uznać, że władza ta nie dopuściła się zarzuconej dalszej wadliwości postępowania w tym, że nie skorzystała z zeznań zaofiarowanych przez skarżącą firmę świadków.

Następnie skarżąca wywodzi, że firma przeciwna zaczęła stosować znak młynka srebrnego na ziemiach polskich dopiero w 1924 r., podczas gdy skarżąca wypuściła na rynek swój towar z czerwonymi etykietami i srebrną podkową w 1923 r., jej zatem przysługuje pierwszeństwo, zwłaszcza, że, jak twierdzi skarżąca, firma przeciwna po wojnie światowej nie używała w Państwie Polskim znaku ze srebrnym młynkiem, lecz z czarnym.

Tych wywodów Trybunał nie mógł uwzględnić, albowiem nie podważają one stwierdzonej na podstawie powyższych opinii sfer fachowych okoliczności, istotnej dla niniejszej sprawy, że zestawienie kolorów srebrnego z czerwonym względnie pomarańczowym lub żółtym było znane w znacznej części Polski w związku z opakowaniem firmy „Henryka Francka Synowie" już przed r. 1923 i to właśnie na tych ziemiach, które ze względu na rozpowszechnienie się danego towaru wchodzą tu szczególnie pod uwagę. Czy zaś były używane także znaki tej firmy z młynkiem czarnym, jest dla sprawy niniejszej bez znaczenia.

Wreszcie skarżąca zarzuca, że zestawienie barw samo przez się nie może być przedmiotem ochrony, zwłaszcza że rysunki etykiet obu firm różnią się zasadniczo między sobą, że art. 174 ust. 1 rozporządzenia określając, co może być przedmiotem wyłącznego prawa oznaczania towarów znakami, nie wymienia barw, że monopolowe korzystanie z pewnych barw w znakach towarowych mogłoby ewentualnie mieć tylko wtedy zastosowanie, gdyby przez użycie barw łącznie z użyciem innych specyficznych cech znaku towarowego, np. rysunku, spotęgowana została możliwość wprowadzenia odbiorcy w błąd co do pochodzenia towaru; zdaniem skarżącej, skoro władza pozwana uznała, że nie ma podstaw do unieważnienia znaków spornych w całości, nie było dopuszczalne unieważnienie tych znaków li tylko w części, dotyczącej koloru srebrnego, mimo różnic w rysunku.

Pomijając kwestię, czy barwy względnie ich zestawienie mogą stanowić same przez się znak towarowy, jako w niniejszej sprawie nieaktualną, Trybunał zauważa, że powołany art. 174 ust. 1, wyliczający na wstępie jedynie przykładowo, jakie mogą być znaki do wyłącznego oznaczenia towarów, nie stoi na przeszkodzie, aby uznać kolory, względnie ich zestawienie, za charakterystyczną część składową względnie element znaku towarowego, który w konkretnym wypadku może swoją przewagą zadecydować o ogólnym wrażeniu, jakie odnosi odbiorca z wyglądu danego znaku. Również przepis art. 177 lit. c), na którym oparła się władza pozwana, postanawiając, że nie jest ważne prawo z rejestracji znaków, które m. i. wprowadzają lub oczywiście wprowadzić mogą w błąd odbiorców co do pochodzenia towaru, przez użycie ogólnikowe wyrazu „znaków" nie wyklucza z tej racji możności unieważnienia tylko pewnej części znaku,

jeżeli zostanie ustalone, że ta właśnie część wywołuje efekt, przewidziany w art. 177 lit. c). Za taką wykładnią przemawia niemniej okoliczność, że leży ona niewątpliwie więcej w interesie strony, na rzecz której dany znak jest zarejestrowany, aniżeli unieważnienie znaku w całości.

Jeżeli więc władza pozwana, wykonując przysługujące jej prawo oceny materiału faktycznego w kwestii ważności prawa z rejestracji spornych znaków ze stanowiska powołanego art. 177 lit. c), uznała, że barwa srebrna jako część charakterystyczna tych znaków może sama tj. niezależnie od rysunku wprowadzić oczywiście odbiorców w błąd co do pochodzenia towarów jako towarów firmy „Henryka Francka Synowie", to w takim wykonaniu oceny Trybunał nie dopatrzył się ani dowolności, ani naruszenia obowiązujących przepisów prawnych.

Kierując się powyższymi rozważaniami Trybunał oddalił skargi jako nieuzasadnione.

Rozstrzygnienie NTA należy uznać za trafne.

Według art. 179 rozporządzenia z 22 marca 1928 poz. 384 Dz. Ust. oraz art. 112 ustawy patentowej z 5 lutego 1924 poz. 306 Dz. Ust. prawo z rejestracji znaku nie jest ważne, jeżeli dla towarów tego samego rodzaju jest ten znak już zarejestrowany na rzecz innego przedsiębiorstwa, zaś art. 181 rozp. z r. 1928 i art. 114 ustawy patentowej stanowią, że za znak taki sam w rozumieniu tego rozporządzenia uważa się także znak różniący się od dawniejszego tak nieznacznie, że mimo różnic odbiorca towaru może z łatwością przypuszczać, iż towar pochodzi z przedsiębiorstwa, którego znak ma w pamięci.

Decydujące zatem jest ogólne wrażenie, jakie wywołuje ujęcie danego znaku. Że zaś to wrażenie mogło w konkretnym przypadku wprowadzić w błąd odbiorców towaru, to ustalono w postępowaniu administracyjnym.

Wyrok ten dobrze ilustruje rolę instancji kasacyjnej w tego rodzaju sprawach z dziedziny ochrony znaków towarowych, w których nie chodzi o taką czy inną interpretację przepisu prawa, lecz o kwestię podobieństwa dwóch znaków: instancja kasacyjna bada, czy instancje merytoryczne prawidłowo zebrały materiał faktyczny i czy przy tegoż ocenie nie dopuściły się dowolności, — nie jest natomiast poza tymi granicami powołana do kontroli trafności oceny ani do zastąpienia jej oceną własną.

Marian Wawrzkowicz

1882.

OCHRONA ZNAKÓW TOWAROWYCH.

Podobieństwo znaków — kolory jako decydujący element[1]). — Częściowe unieważnienie znaku.

Art. 177 p. c) rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928

[1]) Por. OPA 1881/37.

poz. 384 Dz. Ust. nie wyklucza unieważnienia tylko pewnej części znaku towarowego, jeżeli ta właśnie część wywołuje efekt, przewidziany w powyższym przepisie.

Wyrok NTA z 10 marca 1936 l. rej. 10.455/34 w sprawie firmy: Stella, Włocławska Fabryka Cykorii Sp. Akc. we Włocławku przeciw Wydziałowi odwoławczemu Urzędu Patentowego w przedmiocie częściowego unieważnienia znaku towarowego.

...Skarżąca firma zarzuca, że władza pozwana dopuściła się wadliwości postępowania, ponieważ w kwestii, czy samo zestawienie barw wprowadza lub oczywiście wprowadzić może w błąd odbiorców, kierowała się tylko swobodnym uznaniem, a nie zapytywała w tej kwestii sfer fachowych, przy czym zamiast rozstrzygnąć tę właśnie kwestię, wyraziła jedynie przekonanie, że przeciętny odbiorca może z łatwością przypuszczać, iż towary skarżącej, zaopatrzone w znak towarowy: łopatę w srebrnym kolorze na czerwonym tle, pochodzą z przedsiębiorstwa firmy przeciwnej. Według dotyczących wywodów skarżącej przyjęcie przez władzę, że łatwe omyłki odbiorców nie ulegają wątpliwości, stoi w sprzeczności z opiniami Izb Przemysłowo-Handlowych w Poznaniu, Łodzi, Wilnie i Bydgoszczy, nadesłanymi w odpowiedzi na pierwszą ankietę (tj. w 1930 r.), pozostałe zaś Izby w tym punkcie się nie wypowiedziały, gdyż nie były o to zapytywane; w pominięciu oświadczenia wskazanych 4 Izb skarżąca upatruje naruszenie form postępowania.

Zarzut, że władza pozwana nie postawiła Izbom pytania, czy samo zestawienie barw wprowadza lub oczywiście wprowadzić może w błąd odbiorców co do pochodzenia towarów skarżącej firmy, jest chybiony, gdyż rozstrzygnięcie, czy w konkretnej sprawie zachodzi wypadek, przewidziany w art. 177 lit. c) rozporządzenia z 22 marca 1928, należy do właściwości Urzędu Patentowego, który wykonując przysługujące mu w tym względzie prawo oceny na podstawie zebranego materiału dowodowego orzeka o możliwości takiego wprowadzenia w błąd odbiorców. W niniejszym przypadku ocena władzy odnosiła się do stwierdzenia, że przez użycie w spornym znaku koloru srebrnego, jako jego części charakterystycznej, odbiorcy mogą być oczywiście wprowadzeni w błąd co do pochodzenia towaru. A ponieważ władzy do takiego stwierdzenia mogły wystarczyć zgodne odpowiedzi przeważającej liczby Izb, udzielone w późniejszej ankiecie w 1934 r., że zestawienie koloru srebrnego z czerwonym znane jest w ich okręgach od dłuższego czasu jako charakterystyczna cecha opakowań towaru (cykorii i surogatów kawy) firmy „Henryka Francka Synowie", Trybunał w tym postępowaniu władzy oraz w wykonaniu przez nią oceny nie dopatrzył się zarzuconej wadliwości postępowania, gdyż władza we wspomnianych opiniach miała dostateczną podstawę do przyjęcia, że

z powodu użycia przez skarżącą firmę w swym znaku zestawienia kolorów srebrnego z czerwonym ma do tego znaku zastosowanie postanowienie art. 177 lit. c) rozporządzenia.

Tym samym upada również zarzut skargi, że władza pozwana nie przeprowadziła proponowanego dodatkowo przez skarżącą firmę dowodu z biegłych.

W dalszych wywodach skarżąca zaprzecza, jakoby firma „Henryka Francka Synowie" miała prawo do wyłącznego używania kolorów srebrnego i czerwonego jako części swoich znaków, a zdaniem strony skarżącej firma ta nie ma takiej wyłączności dlatego, 1) że zestawienie pewnych barw nie może być przedmiotem oddzielnej ochrony prawnej, lecz tylko łącznie z rysunkiem (art. 107 ustawy z 5 lutego 1924), 2) że dla uzyskania takiego prawa wyłącznego konieczne jest wyraźne zastrzeżenie w rejestrze znaków towarowych i ogłoszone publicznie, nie wystarcza zaś przesłanie przy zgłoszeniu znaku rysunku w pewnych barwach (art. 107 i 129 cyt. ustawy), 3) że firma „Henryka Francka Synowie" nie zastrzegła sobie wyraźnie takiego wyłącznego prawa, natomiast poprzedniczka skarżącej firmy wcześniej złożyła do rejestru rysunek srebrny na czerwonym tle aniżeli firma przeciwna (art. 112 cyt. ustawy).

Na wywody te należy zaznaczyć, że jak to słusznie stwierdziła władza pozwana w zaskarżonym orzeczeniu, przedmiotem ochrony i wyłączności jest znak towarowy w takiej postaci, w jakiej został zgłoszony i następnie zarejestrowany, a więc w niniejszym przypadku w zestawieniu kolorów czerwonego, czarnego i srebrnego; obowiązujące zaś przepisy nie przewidują w tym względzie konieczności specjalnych zastrzeżeń w rejestrze znaków towarowych. Wychodząc z tego stanowiska, mogła władza rozpatrywać sprawę na podstawie art. 177 lit. c), ustalając, że znak, używany przez skarżącą firmę dla oznaczania jej towarów, li tylko z powodu zastosowania w nim jako cechy charakterystycznej kolorów srebrnego z czerwonym bardzo łatwo a więc oczywiście wprowadzić może w błąd odbiorców co do pochodzenia tych towarów, a w tym względzie trafność stanowiska władzy pozwanej, jak już wyżej Trybunał orzekł, nie nastręcza wątpliwości.

Co się tyczy wreszcie zarzutu skargi, że samo zestawienie barw nie może być chronione jako znak towarowy z uwagi na treść art. 107 ustawy z 5 lutego 1924, a wskutek tego nie może również to zestawienie samo dla siebie w oderwaniu od rysunkowej części znaku towarowego być unieważnione, Trybunał zauważa, że powołany przepis ustawy, identyczny z postanowieniem art. 174 ust. 1 rozporządzenia z 22 marca 1928, wyliczający przykładowo, jakie mogą być znaki do wyłącznego oznaczenia towarów, nie stoi na przeszkodzie, aby uznać kolory, względnie ich zestawienie, za charakterystyczną część składową, względnie element znaku towarowego,

który w konkretnym wypadku może swoją przewagą zadecydować o ogólnym wrażeniu, jakie odnosi odbiorca z wyglądu danego znaku. Również przepis art. 177 lit. c) tego rozporządzenia, na którym oparła się władza pozwana, postanawiając, że nie jest ważne prawo z rejestracji znaków, które m. i. wprowadzają lub oczywiście wprowadzić mogą w błąd odbiorców co do pochodzenia towarów, przez użycie ogólnikowe wyrazu „znaków“ nie wyklucza z tej racji możności unieważnienia tylko pewnej części znaku, jeżeli ta właśnie część wywołuje efekt, przewidziany w art. 177 lit. c) rozporządzenia. Za taką wykładnią przemawia niemniej okoliczność, że leży ona niewątpliwie więcej w interesie strony, korzystającej ze znaku, aniżeli unieważnienie znaku w całości. A skoro władza pozwana doszła do przekonania, że barwa srebrna na spornym znaku jest charakterystyczną częścią tego znaku, mogła ona orzec, że barwa srebrna sama, tj. niezależnie od rysunkowej części znaku spornego, może spowodować skutek, o którym mowa we wskazanym ustępie art. 177.

Kierując się powyższymi rozważaniami Trybunał oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

Niektórych znaków używa się od dawna dla oznaczenia towarów pewnego gatunku, jak krowy dla oznaczenia wyrobów mlecznych, buta dla oznaczenia trzewików, kufla dla oznaczenia piwa, winogron dla oznaczenia trunków z nich wyrabianych, Chińczyka dla oznaczenia herbaty, młotka dla oznaczenia produktów kopalnianych, wołu dla oznaczenia ekstraktu mięsnego itp. Znaki takie są wolne i każdy może się nimi posługiwać dla oznaczenia towarów, które wyrabia lub sprzedaje (Kohler, Das Recht des Markenschutzes, 1884, str. 180 i n.; Paul Schmid, Das Waarenzeichenrecht, 1899, str. 13 i n.; Curti, Das Recht der Marken etc. in der Schweiz, 1909, str. 6 i n.). W wielu przypadkach znak służył zrazu tylko dla oznaczenia towarów pochodzących z pewnego przedsiębiorstwa, gdy jednak inne przedsiębiorstwa przyswoiły go sobie i przez dłuższy czas bez przeszkód używały, uznano go w obrocie za powszechnie używany, o czym jednak nie rozstrzyga pogląd producentów lub kupców, lecz odbiorców, bo konkurenci nie mogą decydować o tym, czy mają prawo do znaku (Osterrieth, Lehrbuch des gewerblichen Rechtschutzes, 1908, str. 3057). Dotyczy to tak znaków obrazowych, jak i słownych, a zwłaszcza tych ostatnich, wskutek czego wyraz, który przedtem określał wytwórcę, wynalazcę albo miejsce pochodzenia, oznacza obecnie towar pewnego rodzaju, jak pióro Klaps, bielizna Jaegera, kawa Kneippa, szampan, piwo pilzneńskie albo bawarskie itd.

Znaki wolne lub powszechnie używane nie są chronione i każdy może się nimi posługiwać dla oznaczenia swoich towarów, bo nie indywidualizują tych towarów dostatecznie i nie wyróżniają od towarów pochodzących z przedsiębiorstwa innej osoby. Do takich znaków należy także młynek do kawy, bo oznacza on kawę albo produkt, który się do niej dodaje.

Nie tylko jednak znaki powszechnie używane lub wolne nie nadają się do ochrony, lecz także znaki, które towaru nie mogą określić tak, że odbiorca nie odróżnia go od pochodzącego z innego przedsiębiorstwa. Znakiem nie może więc być linia, koło, trójkąt, prostokąt itd., choćby nawet używano ich w pewnym kolorze.

Znaków wolnych lub takich, które towaru nie wyróżniają od innych tego samego rodzaju, można jednak używać łącznie ze znakami, które same dla siebie

towar wyróżniają, bo przez to, że się do takiego znaku dołącza znak wolny, nie traci on cechy wyróżniającej. Można też kilka znaków wolnych połączyć ze sobą i stworzyć z nich znak nowy, wtedy bowiem każdy znak wolny lub też taki, który sam przez się nie cechuje towaru, zanika w obrazie lub w nowo utworzonym słowie (Abel, System des oesterr. Markenrechts, 1908, str. 104 i n.; Adler, System des oesterreichischen Markenrechts, 1909, str. 128 i n.). Trójkąt w kole, kilka linii poziomo, pionowo i pochyło odpowiednio zestawionych, kilka kół obok siebie albo w sobie umieszczonych albo się przecinających mogą być znakami towarowymi, jeżeli dają obraz, który odbiorcę może przekonać o pochodzeniu towaru z pewnego źródła. Także młynek do kawy w łączności z innym obrazem, albo w pewnym kolorze oraz na odmiennym tle umieszczony, może wyróżniać towar pewnego przedsiębiorcy od towaru innego, może więc stanowić znak towarowy dla surogatu kawy. Tylko wtedy znaku, złożonego z kilku znaków wolnych, nie możnaby chronić, gdyby mimo połączenia nie był w stanie u odbiorców wywołać przekonania, że chodzi o towar pochodzący z pewnego a nie z innego przedsiębiorstwa.

Orzeczenie co do tego, czy odbiorca może towar odróżnić od innego, nie jest jednak ustaleniem konkretnego faktu i nie jest też kwestią prawną, lecz zastosowaniem zasady doświadczenia, albo — jak niektórzy powiadają — rozstrzygnięciem konkretnej kwestii prawnej (Wehli, Beiträge zur Analyse der Urteilsfindung, 1913, str. 7 i n.). Charakter prawny orzeczenia w tym względzie wydanego doniosły jest o tyle, że mimo iż środka odwoławczego nie można oprzeć na mylnym rozstrzygnięciu sprawy pod względem faktycznym, to jednak jest to możliwe z powodu nienależytego zastosowania zasady doświadczenia, chyba że ustawa tylko mylne zastosowanie zasady prawnej uznaje za podstawę środka odwoławczego.

Maurycy Allerhand

1883.

OCHRONA ZNAKÓW TOWAROWYCH.

Podobieństwo znaków[1]).

Nie jest niedopuszczalna rejestracja znaku towarowego słownego dla preparatu leczniczego z powodu podobieństwa ze znakiem innego preparatu leczniczego, jeżeli konsument może otrzymać dane preparaty tylko za receptą lekarza a podobieństwo tych znaków nie jest tak wielkie, iżby różnica między nimi miała ujść uwadze lekarza, jako osoby fachowej.

Wyrok NTA z 7 listopada 1934 l. rej. 3806/31 i 3807/31 w sprawie firmy „Magister A. Bukowski" w Warszawie przeciw Wydziałowi odwoławczemu Urzędu Patentowego w przedmiocie rejestracji znaku towarowego.

Firma „Magister A. Bukowski" apteka i laboratorium chemiczne

---

[1]) Por. OPA 888/34, 889/34, 1834/37.

w Warszawie wzniosła do Urzędu Patentowego, opierając się na art. 181, 177 ust. 1 p. c) rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 poz. 384 Dz. Ust., dwie skargi o unieważnienie rejestracji dwóch znaków towarowych, a mianowicie 1) znaku towarowego obrazowego z napisem „Jecoferrol" nr rej. 5304 w części dotyczącej tego napisu i 2) znaku towarowego słownego „Jecoferrol" nr rej. 5305 — dokonanych na rzecz dra Juliusza Franzosa, właściciela apteki w Tarnopolu, dla oznaczenia preparatu farmaceutycznego: tran rybi jodo-żelazisty aromatyczny, ze względu na to, że na jej rzecz został zarejestrowany za nrem rej. 213 dla towarów tego samego rodzaju znak towarowy słowny „Jecorol", znany od dawna jako jej znak i taki sam w rozumieniu ustawowym jak napis „Jecoferrol".

Wydział spraw spornych Urzędu Patentowego orzeczeniami z 21 listopada 1929 oddalił powyższe skargi.

Na skutek odwołań firmy „Magister A. Bukowski" Wydział odwoławczy Urzędu Patentowego orzeczeniami z 5 listopada 1930 zatwierdził decyzje Wydziału spraw spornych. W równobrzmiącym uzasadnieniu tych orzeczeń podniesiono, że nie zachodzi przeszkoda do ważnej rejestracji z art. 181 i 177 ust. 1 p. c) rozporządzenia z 22 marca 1928, że dla oznaczania preparatów farmaceutycznych itp. używane bywają słowa fantazyjne, utworzone z nazw zasadniczych pierwiastków, wchodzących w skład tych artykułów, przy czym drobne zmiany w brzmieniu lub końcówce wystarczają, aby słowa o podobnych źródłosłowach nadawały się jako znaki towarowe do oznaczania pokrewnych wytworów, pochodzących z różnych przedsiębiorstw, że sporny znak „Jecoferrol" różni się zasadniczo od znaku „Jecorol" ze względu na umieszczoną w nim zgłoskę „fer", wskazującą na zawartość żelaza i nadającą znakowi spornemu odmienne znaczenie i brzmienie od znaku „Jecorol", oraz że środek oznaczony znakiem „Jecoferrol" według zaświadczenia Izby Aptekarskiej Małopolski Wschodniej sprzedawany jest wyłącznie na skutek recepty lekarskiej, w związku z czym brak podstaw do przypuszczenia, żeby nawet mało inteligentny odbiorca mógł pomienić dotyczące znaki i zostać wprowadzony w błąd co do pochodzenia towarów.

Na powyższe orzeczenie Wydziału odwoławczego wniosła firma „Magister A. Bukowski" 2 równobrzmiące skargi do NTA, który rozpatrując je łącznie, rozważył co następuje:

Skarżąca podnosi, że znak słowny „Jecoferrol" mieści w sobie całkowicie wcześniej zarejestrowany na rzecz skarżącej znak słowny „Jecorol", że zarejestrowanie tego samego znaku z dodatkiem słowa „fer" na rzecz innej osoby stanowi obrazę art. 174, 170 ust. 1 i art. 181 rozporządzenia z 22 marca 1928, że obydwa znaki są do siebie tak podobne, że z łatwością wprowadzają w błąd odbiorców tych preparatów, zwłaszcza,

że obydwa preparaty nabywa się nie za receptą lekarzy i nie tylko w aptekach lecz i w składach aptecznych i że zaświadczenie Izby Aptekarskiej Małopolski Wschodniej może tylko ustalać sposób sprzedaży tych preparatów w tamtejszych aptekach, wreszcie, że wbrew zapatrywaniu pozwanej władzy rejestracja znaku ma zastosowanie nie do pewnej sfery osób, lecz do całego społeczeństwa zainteresowanego, aby nie mogło powstać wprowadzanie w błąd zgodnie z art. 177 ust. 1 p. c) cyt. rozporządzenia.

Wywody te nie są trafne.

Jak to bowiem NTA już orzekł i uzasadnił w wyroku z 24 maja 1934 l. rej. 4075/32[1]) w podobnej sprawie, dotyczącej rejestracji znaków towarowych „Veramon" i „Veramidon" — na który to wyrok Trybunał powołuje się w myśl § 57 swego regulaminu (poz. 968/32 Dz. Ust.) — nie jest niedopuszczalna rejestracja znaku towarowego słownego dla preparatu leczniczego z powodu podobieństwa ze znakiem innego preparatu leczniczego, jeżeli konsument może otrzymać dane preparaty tylko za receptą lekarza a podobieństwo tych znaków nie jest tak wielkie, iżby różnica między nimi miała ujść uwadze lekarza, jako osoby fachowej.

W niniejszym wypadku preparat oznaczony znakiem „Jecoferrol" można otrzymać, wbrew twierdzeniu skarżącego, tylko na podstawie recepty lekarza. Wynika to nie tylko z powołanego w zaskarżonym orzeczeniu zaświadczenia Izby Aptekarskiej Małopolski Wschodniej, lecz również ze znajdującego się w aktach sprawy odpisu zezwolenia Ministerstwa Zdrowia Publ. z 12 października 1923 na wyrób i obrót w Państwie Polskim tego specyfiku, według którego sprzedaż „Jecoferrolu" bezpośrednio publiczności może się odbywać tylko za receptami lekarzy. Aczkolwiek więc między znakami quaestionis istnieje pewne podobieństwo, to jednak zachodząca między nimi różnica przez dodanie zgłoski „fer", mającej specjalne znaczenie, wyklucza oczywistość możliwości pomyłki ze strony lekarza, zapisującego środek leczniczy „Jecoferrol" i personelu aptecznego i zabezpiecza interes konsumenta w otrzymaniu tego a nie innego środka leczniczego. A ponieważ istotnym celem przepisów art. 177 ust. 1 p. c) i art. 181 rozporządzenia z 22 marca 1928 poz. 384 Dz. Ust. jest ochrona odbiorcy od pomyłki co do pochodzenia towaru, którego znak ma odbiorca w pamięci, a ta ochrona jest w niniejszym wypadku odnośnie do preparatu, oznaczonego znakiem słownym „Jecoferrol", zapewniona, nie dopatrzył się NTA w zaskarżonym orzeczeniu zarzuconej obrazy powyższych przepisów prawnych. Tym samym upada dalszy zarzut niezgodności zarejestrowania znaku „Jecoferrol" z przepisem art. 174 cyt. rozporządzenia, albowiem przepisowi temu, określającemu tylko zasadniczy cel znaku towarowego, czyni zadość każdy znak towarowy, odpowiadający wymogom art. 177 i n. tegoż rozporządzenia.

[1]) OPA 889/34.

Kierując się powyższymi rozważaniami należało skargę oddalić jako nieuzasadnioną.

Już w swoich poprzednich orzeczeniach NTA zajął stanowisko, że dopuszczalna jest rejestracja takich znaków słownych jak „Astmolin“ (wyrok z 26 kwietnia 1934 l. rej. 2355/32, OPA 888/34) lub „Veramidon“ (wyrok z 24 maja 1934 l. rej. 4075/32, OPA 889/34), mimo uprzedniej rejestracji znaków słownych „Asthmolysin“ i „Veramon“ dla towarów tego samego rodzaju. Podstawową myślą tych wyroków było, że podobieństwo nie jest tu tak wielkie, aby mogło wprowadzić w błąd odbiorców, skoro idzie tu o środki lecznicze, wydawane z recepty lekarza i za pośrednictwem fachowych sił aptekarskich, rejestrowane zaś nazwy są utworzone z nazwy podstawowego produktu chemicznego lub z nazwy choroby z dodaniem różnych tylko końcówek, a wreszcie, że dysponujący tymi środkami lekarze troskliwie je rozróżniają, tak, że jest wykluczona możliwość omyłki ze strony lekarza lub sił aptekarskich, co zabezpiecza interes konsumenta. To samo stanowisko zajął i wyrok powyższy, a NTA powołuje się już na doktrynę i praktykę, tak, że należy się liczyć z utrzymaniem nadal tego stanowiska. Poglądy, wyrażone przez Trybunał, budzą jednak pewne wątpliwości.

Przepisy, na których skarżący opierają swe twierdzenia o nieważności rejestracji takich znaków, zamykają się w granicach art. 177 ust. 1 p. c), art. 179 ust. 1 i art. 181 rozporządzenia o ochronie wynalazków, wzorów i znaków towarowych. Należy zatem z całą dobitnością podkreślić, że nie idzie tutaj o wywołanie u odbiorcy mniemania, że, nabywając towar z owym zakwestionowanym znakiem, nabywa taki sam towar, którego znak ma w pamięci, lecz o to, aby nie wywołać mniemania, że nabywa towar z tego samego przedsiębiorstwa. Ten cel znaków towarowych wynika zresztą zupełnie jasno również i z podstawowego przepisu art. 174 ust. 2, według którego znaki towarowe mają na celu wskazywanie odbiorcom, że towary pochodzą z pewnego przedsiębiorstwa. Mając to na uwadze, musimy m. zd. dojść przede wszystkim do wniosku, że jest rzeczą zupełnie obojętną, czy znak słowny jest utworzony na podstawie nazw pierwiastków chemicznych lub nazw chorób, czy też na podstawie słów zupełnie fantazyjnych. Skąd bowiem bierze się podstawę do utworzenia danego słowa, to jest zupełnie obojętne dla zagadnienia, czy dany znak słowny może wprowadzić odbiorców w błąd. Inną jest rzeczą sprawa, czy znak będący nazwą produktu chemicznego może w ogóle być zarejestrowany jako znak towarowy, oraz sprawa możliwego stosowania ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji. Obojętną musi być dalej rzeczą, czy dane środki lecznicze można nabywać tylko z recepty lekarza i czy jest wykluczona możliwość omyłki ze strony tegoż lekarza. To zagadnienie łączy się już z pojęciem odbiorcy.

W wyroku z 24 maja 1934, na który powołuje się i wyrok powyższy, wyrzekł NTA, że bez znaczenia jest pytanie, kto jest odbiorcą, skoro produkt można wydawać tylko z recepty lekarza. Za odbiorców należy m. zd. uważać trzy grupy osób: używającego lekarstwa (zamawiającego je u lekarza względnie zamawiającego poradę lekarską), samego lekarza oraz sprzedającego lekarstwo (aptekarza, ew. i drogerzystę). Że tym odbiorcą jest konsument, to stwierdza sam Trybunał. Uważa jednak, że lekarz i siły aptekarskie, które nie będą wprowadzone w błąd, zabezpieczają jego interes. Otóż zupełnie inne jest zagadnienie, czy ów lekarz i aptekarz będą wprowadzeni w błąd, niż zagadnienie, czy i konsument będzie zabezpieczony od wprowadzenia go w błąd. Sam Trybunał mówi o zabezpieczeniu konsumenta co do otrzymania tego a nie innego środka leczniczego, gdy tymczasem

idzie tutaj o środek leczniczy z tego a nie innego przedsiębiorstwa. Nieraz dla lekarza może być obojętne, który z dwu środków, przez dwu różnych przedsiębiorców wyrabianych, przepisze swemu pacjentowi, ale nie będzie to obojętne dla tego pacjenta. Dla lekarza zasadniczo obojętna jest osoba wytwórcy a rozstrzyga jedynie jakość produktu. Dla konsumenta częściej gra rolę i osoba wytwórcy. Nieraz wreszcie lekarz może być zainteresowany w osobie wytwórcy w sposób sprzeczny z interesami konsumenta. To wszystko można, i to tym silniej, powiedzieć i o sprzedawcy. Nie ma zatem żadnej podstawy do przyjęcia, aby lekarz (lub aptekarz) mógł w ogóle zastępować i zabezpieczać interes konsumenta (odbiorcy), pomijając już brak podstawy czysto konstrukcyjnej do przyjęcia jakiegokolwiek takiego zastępstwa interesów.

Należy zatem m. zd. rozpatrywać sprawę jedynie ze stanowiska czysto faktycznego stanu rzeczy: czy ów nowy a zakwestionowany znak słowny może wprowadzić odbiorcę w błąd co do pochodzenia towaru z tego lub owego przedsiębiorstwa?

Tyle wystarczałoby dla oceny samych motywów wyroku NTA. Można jednak zapytać, czy samo rozstrzygnięcie jest słuszne. Zapytanie to narzuca się tym bardziej, że w powyższym wyroku Trybunał przyjął rzeczywiste istnienie podobieństwa pomiędzy znakami, a jedynie wykluczył, aby to podobieństwo mogło wprowadzić w błąd lekarza. Rozstrzyga jednak m. zd., czy a) może ono wprowadzić w błąd odbiorcę-konsumenta, i to b) co do osoby wytwórcy, a nie co do tożsamości produktu. Miarodajne powinny tu być (jak to słusznie podkreślają Ponikło-Gutowski, Polskie Prawo Patentowe, str. 200) zapatrywania zwyczajnych, przeciętnych odbiorców, a więc ani szczególnych fachowców lub szczególnie bystrych i spostrzegawczych osób, ani też odbiorców o zbyt niskim stopniu inteligencji. Według wyników przeprowadzonych przeze mnie w tym kierunku prywatnych wywiadów, nazwy takie, jak: Veramon, Veramidon, Astmolin, Asthmolysin, Jecoferrol, Jecorol, Thiocol, Thiocolan itp. są uważane pośród odbiorców-konsumentów tych wyrobów za nazwy czysto techniczne, nie oznaczające bynajmniej pochodzenia tych towarów, a jedynie tylko ich zastosowanie lecznicze, inaczej mówiąc, są one uważane za nazwy, które by nie mogły podlegać rejestracji w ogóle z uwagi na przepis art. 177 ust. 1 p. a). Jeżeli ci odbiorcy interesują się w ogóle pochodzeniem towaru, wówczas zwracają uwagę na pozostające poza tym znakiem oznaczenie wytwórni. Wynika to stąd, że nazwy te są to nazwy o brzmieniu obcym i składanym i wywołują stale wrażenie nazw technicznych, wskazujących skład chemiczny lub zastosowanie. Inaczej mówiąc, dla przeciętnego odbiorcy nazwy te w istocie swej niczym się nie różnią od określeń „pasta do zębów" lub „siarkowodór". Wynika z tego, że nazwy te nie są zdolne do wskazywania odbiorcom pochodzenia towaru a zatem nie są również zdolne i do tego, aby mogły tych odbiorców wprowadzać w błąd co do pochodzenia towaru. Przy zajęciu tego stanowiska, orzeczenie Trybunału byłoby trafne, mylne zaś byłyby jego motywy.

Poza niniejszymi wywodami pozostaje oczywiście sprawa ważności rejestracji znaków tego rodzaju, z uwagi na wspomniany przepis art. 177 ust. 1 p. a), oraz sprawa przysługujących może pierwszemu wytwórcy roszczeń z uwagi na postanowienia ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji.

Stefan M. Grzybowski

1884.

OCHRONA ZNAKÓW TOWAROWYCH.

Podobieństwo znaków[1]).

Znak towarowy słowny dla środka leczniczego, utworzony przez dodanie tylko końcówki („an“) do istniejącego już znaku, będącego słowem pomysłu właściciela owego dawniejszego znaku, przeznaczonym do oznaczania środka leczniczego, przez niego wynalezionego, winien być uznany za taki sam w rozumieniu art. 181 rozporządzenia z 22 marca 1928 poz. 384 Dz. Ust.

Wyrok NTA z 28 września 1936 l. rej. 4421/34 w sprawie Adolfa Gąseckiego przeciw Wydziałowi odwoławczemu Urzędu Patentowego w przedmiocie rejestracji znaku towarowego.

Wydział spraw spornych Urzędu Patentowego oddalił decyzją z 18 października 1928 skargę firmy „F. Hoffmann — La Roche et Cie A. G.“ w Bazylei o unieważnienie na zasadzie art. 110 p. 3, 112 i 114 ustawy z 5 lutego 1924 poz. 306 Dz. Ust. rejestracji znaku towarowego słownego „Thiocolan“ dokonanej za nrem rej. 9930 na rzecz Adolfa Gąseckiego w Warszawie dla środka leczniczego; w motywach Wydział ten zaznaczył, że znak słowny „Thiocolan“ nie jest identyczny z przeciwstawionym mu znakiem powódki „Thiocol“, że zatem nie może tu mieć zastosowania wskazany przepis ustawy względnie art. 179 p. 1 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 poz. 384 Dz. Ust. oraz że brak jest również podstawy do uznania spornego znaku za znak, który by wprowadzał lub oczywiście mógł wprowadzać odbiorców w błąd co do pochodzenia towaru, przy czym Wydział spraw spornych nadmienił, że znak sporny używany jest łącznie ze słowem „Balsam“ jako nazwa złożona „Balsam-Thiocolan“.

Na skutek odwołania wymienionej na wstępie firmy Wydział odwoławczy Urzędu Patentowego orzeczeniem z 29 grudnia 1933 uchylił decyzję Wydziału spraw spornych i unieważnił rejestrację znaku nr 9930. W motywach podniesiono, że Wydział spraw spornych w decyzji swojej pominął kwestię istnienia przeszkody z art. 181 prawa z 22 marca 1928. Uwzględniając zaś, że znak „Thiocolan“ różni się od znaku „Thiocol“ bardzo nieznacznie, gdyż jedynie końcówką „an“, należy znak sporny uważać za taki sam w rozumieniu art. 181 cyt. prawa jak znak „Thiocol“, a w ślad za tym uznać, że przeciwko rejestracji zachodziła od początku

---

[1]) Por. OPA 1883/37.

przeszkoda z art. 179 w związku z art. 181, ponieważ odbiorca mógł z łatwością przypuszczać, iż towar oznaczony spornym znakiem pochodzi z przedsiębiorstwa, którego znak „Thiocol" ma on w pamięci. Zdaniem Wydziału odwoławczego, twierdzenie strony pozwanej, że istnieje cały szereg znaków zarejestrowanych posiadających źródłosłów „Thio", jest dla sprawy bez znaczenia, gdyż nie chodzi tylko o ten źródłosłów, lecz o powtórzenie w znaku spornym obu zgłosek „Thio" i „col", a powstającego stąd łudzącego podobieństwa obu znaków nie umniejsza dodanie w spornym znaku końcówki „an". Dalej Wydział odwoławczy uznał za bezpodstawny wywód odwołania, iż środek „Thiocol" sprzedawany jest tylko za receptą lekarską, gdy tymczasem „Thiocolan" wydawany bywa w wolnej sprzedaży; według bowiem części I taksy aptekarskiej, dołączonej do rozporządzenia Ministra Spraw Wewn. z 28 sierpnia 1930 poz. 604 Dz. Ust. środek leczniczy „Thiocolum — Roche" nie jest opatrzony krzyżykiem, co oznacza, że może być wydawany bez recepty. Wreszcie zaznaczył Wydział odwoławczy, że obojętna jest okoliczność, iż pozwany nie używa faktycznie znaku „Thiocolan" lecz oznacza swój produkt nazwą „Balsam-Thiocolan Age", która została zarejestrowana dla jego przedsiębiorstwa, gdyż przedmiotem obecnego sporu jest znak słowny „Thiocolan" a nie rejestrowany później znak o nazwie złożonej.

Na orzeczenie to wniósł Adolf Gąsecki skargę do NTA, który rozważył co następuje:

Skarżący zarzuca, że władza pozwana przy ustalaniu, jakie różnice znaków uważać należy za nieznaczne, pominęła zawarty w uzasadnieniu decyzji I instancji materiał faktyczny co do istnienia — zwłaszcza w zakresie środków leczniczych — licznych znaków słownych bliskich sobie brzmieniem, jak: Jodoform — Jodoformin, Jod — Jodol itd.; zdaniem skarżącego nazwy Thiocol i Thiocolan różnią się od siebie w tym samym stopniu co właśnie wymienione, zatem różnica w stanowisku władzy pozwanej przy rejestracji znaku spornego wobec braku bliższego uzasadnienia wskazuje na dowolność w orzecznictwie Urzędu Patentowego. Zarazem występuje skarżący przeciwko poglądowi strony przypozwanej, tj. firmy „F. Hoffmann — La Roche et Cie", że inaczej należy rozumieć podobieństwo znaków, jeżeli chodzi o nazwy pochodzące od pierwiastków chemicznych; jak skarżący twierdzi, ze stanowiska uczciwego obrotu handlowego obojętne jest, z jakiej dziedziny zaczerpnięte są nazwy, o ile tylko podobieństwo ich może wprowadzić w błąd nabywców towaru.

Zarzut istotnej wadliwości postępowania, oparty na powyższych wywodach, nie jest trafny. Przede wszystkim, jak stwierdza władza pozwana w odpowiedzi na skargę, żaden z przytoczonych przez skarżącego, a przeciwstawionych sobie znaków (Jodoform — Jodoformin, Jod — Jodol itd.) nie jest do rejestru znaków towarowych wpisany i nie doznaje ochro-

ny prawnej. Co się zaś tyczy porównania znaków słownych „Thiocol" i „Thiocolan", na skutek odwołania firmy „F. Hoffmann — La Roche et Cie" miała władza pozwana do dyspozycji materiał faktyczny, zebrany w postępowaniu przed I instancją, który władza ta uznała za wystarczający do rozpoznania sprawy. Oczywiście przy rozpatrywaniu danego materiału władza pozwana uprawniona była jako władza odwoławcza niezależnie od wniosków, do jakich doszedł Wydział spraw spornych, dokonać własnej oceny na podstawie tego materiału. Niesłusznie skarżący dopatruje się dowolności władzy pozwanej w ocenie podobieństwa wchodzących tu pod uwagę znaków, powołując się na praktykę Urzędu Patentowego przy badaniu podobieństwa znaków towarowych dla środków leczniczych ze stanowiska art. 181 prawa z 22 marca 1928 poz. 384 Dz. Ust. Otóż praktyka ta, jak wyjaśnia władza pozwana w odpowiedzi na odnośne wywody skargi i jak to wynika także z wyroku NTA z 26 kwietnia 1934 l. rej. 2355/32[1]), uznaje za nadające się do rejestracji znaki towarowe słowne, przeznaczone do oznaczania środków leczniczych pochodzących z różnych przedsiębiorstw, o ile do wspólnego ich źródłosłowu, wziętego z nazw pierwiastków chemicznych, będących częściami składowymi tych środków, lub z nazw chorób, do których leczenia środki te mają służyć, dodana jest pewna końcówka lub przydawka początkowa. Nazwy te w prawidłowym ich brzmieniu nie mogą być używane jako znaki dla braku charakteru wyróżniającego, atoli nabywają one ten charakter, gdy przez pewne dodatki słowne zmienione zostają w słowa fantazyjne. Niezastosowanie określonej dopiero co praktyki do niniejszej sprawy motywuje władza pozwana tym, że wspólny obu znakom źródłosłów „Thiocol" nie jest nazwą pierwiastka chemicznego lub choroby, lecz słowem pomysłu firmy „F. Hoffmann — La Roche", przeznaczonym do oznaczania środka leczniczego przez tę firmę wynalezionego. Ponieważ nadto ten źródłosłów przejęty został w całości do znaku spornego z dodaniem tylko końcówki „an", przeto Trybunał nie mógł odmówić trafności stanowisku władzy pozwanej, że znak sporny winien być uważany za taki sam w rozumieniu art. 181 cyt. prawa, skoro wspomniana końcówka nie przyczynia się do dostatecznego odróżnienia obu znaków od siebie, a nadto znak „Thiocolan" może z łatwością wywoływać u odbiorców przypuszczenie, że oznaczony nim towar pochodzi z przedsiębiorstwa, którego znak „Thiocol" ma w pamięci, względnie że chodzi o pewną tylko odmianę znanego im środka; możliwość ta jest tym większa, że oba preparaty — jak stwierdziła władza pozwana — należą do środków, wydawanych bez recepty, zatem nie pod ścisłym nadzorem osób fachowych w dziedzinie środków leczniczych.

---

[1]) OPA 888/34.

Następnie zarzuca skarżący, że władza pozwana w zaskarżonym orzeczeniu nie liczyła się z wymogami ustawowymi co do rodzaju towarów, o które w danym wypadku chodzi, przy czym skarżący wskazuje, że przy thiocolu wchodzi pod uwagę proszek, zaś przy thiocolanie płyn, w której to formie różnej zewnętrznie oba te preparaty znane są od lat kilkunastu. Również ten zarzut skargi nie jest trafny. W szczególności nie mógł Trybunał odmówić słuszności ustaleniu władzy, że porównywane znaki służą do oznaczania towarów, które ze stanowiska farmakologicznego są towarami tego samego rodzaju, zupełnie niezależnie od tego, czy są one w stanie stałym czy płynnym, wobec czego podniesiona przez skarżącego różnica w zewnętrznej formie odnośnych towarów nie uzasadnia sama przez się różnorodzajowości tychże towarów w rozumieniu powołanych w skardze art. 110, 112 i 114 ustawy z 5 lutego 1924.

Nietrafny jest wreszcie zarzut skargi niewzięcia przez Wydział odwoławczy pod uwagę okoliczności, że przepisy o specyfikach farmaceutycznych nakazują umieszczenie na opakowaniu towaru nazwy wytwórcy i składu chemicznego danego preparatu, co w związku z różnicą znaku słownego uniemożliwia zdaniem skarżącego omyłki odbiorców nawet przy stosunkowo mniej znacznych różnicach nazw tych preparatów. W szczególności Trybunał zaznacza, że ważność rejestracji znaku towarowego winna być oceniana wyłącznie na podstawie postanowień prawa o ochronie znaków towarowych oraz — o ile chodzi, jak w niniejszym przypadku, o znak słowny — tylko w odniesieniu do słów, w skład tego znaku wchodzących. Wskazanie przeto w skardze na przepisy rozporządzenia Ministra Spraw Wewn. z 30 czerwca 1926 o wyrobie i obrocie specyfików farmaceutycznych poz. 406 Dz. Ust., nie mające nic wspólnego z ochroną znaków towarowych, jest bez znaczenia dla ustalenia, czy między porównywanymi znakami zachodzi podobieństwo, uzasadniające nieważność spornego znaku po myśli art. 181 cyt. prawa z 22 marca 1928.

Ponieważ Trybunał nie dopatrzył się nielegalności zaskarżonego orzeczenia we wskazanych w skardze kierunkach, należało skargę tę oddalić jako nieuzasadnioną.

Powołując się w zupełności na moje uwagi, zamieszczone w glosie OPA 1883/37, dodaję tutaj jeszcze co następuje:

Podniesiony przez Wydział Odwoławczy Urzędu Patentowego fakt, że znak „Thiocolan" różni się tylko bardzo nieznacznie, bo tylko przez końcówkę „an" od znaku „Thiocol", nie może być brany pod uwagę, skoro to samo zachodzi i np. co do znaków „Veramon" i „Veramidon". Trudno chyba przyjąć, by dla przeciętnego odbiorcy, a nawet dla jakiegokolwiek odbiorcy, różnica w tych dwu przypadkach była aż tak istotna, by w jednym mogła wprowadzić w błąd a w drugim zabezpieczała od takiego wprowadzenia w błąd. Bez znaczenia musi pozostać również to, czy nazwy: Jod, Jodol, Jodoform, Jodoformin są wpisane czy też nie są wpisane do rejestru znaków towarowych. Nie idzie w niniejszym przypadku bowiem o nic innego

jak tylko o to, czy takie różnice praktycznie, faktycznie mogą wprowadzić w błąd odbiorców. Jeżeli więc okazałoby się, że od lat istnieją w faktycznym obrocie różne produkty z tak tylko różniącymi się od siebie nazwami i że nie wprowadzają odbiorców w błąd, wynikałoby z tego, że odbiorcy są przyzwyczajeni do zwracania uwagi na te drobne różnice, że one zatem nie mogą ich wprowadzać w błąd. Że okoliczność, skąd wzięto źródło nazwy (z nazw pierwiastków chemicznych lub nazw choroby czy też ze słów tzw. fantazyjnych), jest bez znaczenia, — to powiedziałem już we wspomnianej mej glosie. Dlaczego przy tych pierwszych dodanie końcówki miałoby nie wprowadzać w błąd odbiorców, przy tych zaś drugich mogłoby to spowodować, to jest m. zd. niezrozumiałe. Również we wspomnianej glosie zająłem stanowisko, że obojętne jest, czy produkty wydaje się tylko z przepisu lekarza, czy też nie.

Odpadają zatem wszelkie różnice, uzasadniające odmienne orzeczenie w tym przypadku niż w poprzednim. Również i tu nie poruszam oczywiście sprawy ważności rejestracji znaku poprzedniego i płynących stąd konsekwencji, w szczególności sprawy, czy znak poprzedni może doznawać ochrony wobec znaku, będącego przedmiotem badania.

Stefan M. Grzybowski

1885.

OCHRONA ZNAKÓW TOWAROWYCH.

Podobieństwo znaków[1]). — Wkroczenie w zakres wyłączności z zarejestrowania znaku.

1. Podobieństwo znaków towarowych polegać ma, bez względu na różnice szczegółów, na ogólnym wrażeniu wzrokowym, zdolnym złudzić nabywcę co do pochodzenia towaru.

2. Okoliczność, czy sprawca osobiście zlecił wykonanie zakwestionowanego znaku towarowego, jest dla odpowiedzialności karnej bez znaczenia.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 15 października 1935 3 K. 912/35.

SN po rozpoznaniu kasacji Edwarda S., oskarżonego z art. 190 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 poz. 384 Dz. Ust., . . . na zasadzie art. 529 k. p. k. kasację oskarżonego oddalił.

Kasacja nie jest uzasadniona.

Zarzut braku znamion przestępstwa, oparty na twierdzeniu, że nie korzystają z ustawowej ochrony znaki towarowe, nie wyróżniające przedsiębiorstwa i źródła pochodzenia towaru a oznaczające jedynie w słowach

---

[1]) Por. OPA 1886/37.

ogólnie znanych rodzaj towaru, pomija się wobec cofnięcia tego zarzutu przez obrońcę na rozprawie kasacyjnej.

Kwestia podobieństwa znaków towarowych jest właściwie kwestią faktyczną, a zatem nie nadaje się do rozpatrywania w postępowaniu kasacyjnym. Zauważyć jednak można, że w danym wypadku nie są przedmiotem porównania szczegóły obydwu znaków towarowych, z których np. poszczególne słowa, jako to: „najlepsza ultramaryna“ „do bielizny i wapna“, nie stanowią samo przez się przedmiotu ochrony, lecz podobieństwo polegać ma, bez względu na różnice szczegółów, na ogólnym wrażeniu wzrokowym, zdolnym złudzić nabywcę co do pochodzenia towaru. W tym zaś wypadku wielkość i rodzaj opakowania, kolor etykiety (ultramarynowy) i liter (złoty), następnie typograficzna strona napisów i ornamentacyj, w końcu rozplanowanie napisów są identyczne w znaku użytym przez oskarżonego i w znaku pokrzywdzonego, a godło „Meteor“ jest akustycznie i optycznie zbliżone do godła „Merkur“ tak że uznanie zakwestionowanego znaku za łudząco podobny do znaku, do którego prawo wyłączności przysługuje pokrzywdzonemu, jest zupełnie uzasadnione bez względu na różnicę w innych szczegółach.

Pozbawiona znaczenia jest okoliczność, czy oskarżony osobiście zlecił wykonanie zakwestionowanego znaku towarowego, a ustalenie, iż „oskarżeni nalepiali na swych wyrobach i wprowadzali je w obrót“ z zakwestionowanym znakiem, zupełnie wystarcza dla uzasadnienia przypisania im określonego w wyroku przestępstwa.

Żałować wypada, że SN nie oparł się na przepisie art. 516 lit. a) k. p. k., według którego Sąd ten uchyla wyrok, jeżeli w czynie oskarżonego nie ma znamion przestępstwa. Nie opierając się na tym przepisie, SN pominął zarzut braku znamion przestępstwa, cofnięty na rozprawie kasacyjnej. Można wprawdzie domyślać się, że SN nie uznał, aby w zarzucanym oskarżonemu czynie brak było znamion przestępstwa, przyjęcie takie mogło jednak polegać jedynie na ocenie faktycznej. Gdyby zaś ten zarzut był rozpoznawany, uzyskalibyśmy może orzeczenie, oceniające, czy w razie zarejestrowania znaku, z której to rejestracji prawo jest nieważne na zasadzie art. 177 (albo też art. 179) rozporządzenia o ochronie wynalazków, wzorów i znaków towarowych, nieważność ta niweczy skutki rejestracji bez zapadnięcia orzeczenia o nieważności, czy też dopiero skutkiem zapadnięcia takiego orzeczenia. Rozwiązanie tego pytania jest tym pilniejsze, że nie o wiele późniejszy wyrok NTA z 2 stycznia 1936 l. rej. 4675/33 (OPA 1886/37) zdaje się go niedostrzegać.

Należy natomiast podkreślić trafne rozwiązanie pytania w sprawie podobieństwa znaków (jakkolwiek SN zajął się nim jedynie mimochodem), a to tym bardziej, że powołany już wyrok NTA to właśnie zagadnienie rozwiązywał na odwrotnej drodze: stwierdził identyczność poszczególnych części znaku, nie badając, czy co do całości zachodzi podobieństwo, stwarzające przeszkodę z art. 181 rozp. Tutaj SN przyjął istnienie szczegółów różniących się pomiędzy sobą oraz nie nadających się do ochrony, lecz całość znaku uznał za łudząco podobną.

Stefan M. Grzybowski

1886.

OCHRONA ZNAKÓW TOWAROWYCH.

Podobieństwo znaków[1]). — Kontrola oceny podobieństwa znaków, dokonanej przez Urząd Patentowy.

Jeżeli Urząd Patentowy, wykonując ocenę podobieństwa znaków towarowych na podstawie własnej obserwacji doszedł do przekonania, że część rysunkowa tychże winna być uważana za zbliżoną do siebie w takim stopniu, iż zachodzi wypadek, przewidziany w art. 181 rozporządzenia z 22 marca 1928 poz. 384 Dz. Ust., to ocena ta podlega kontroli NTA w tym kierunku, czy nie jest dowolna.

Wyrok NTA z 2 stycznia 1936 l. rej. 4675/33 w sprawie firmy: Towarzystwo Handlu Herbatą „Aromat" Władysław Szenfeld i Sp. w Warszawie przeciw Wydziałowi odwoławczemu Urzędu Patentowego w przedmiocie rejestracji znaku towarowego.

Firma: Towarzystwo Handlu Herbatą „Aromat" Wł. Szenfeld i Sp. w Warszawie zgłosiła 21 stycznia 1932 znak towarowy dla oznaczenia herbaty, przedstawiający stylizowany rysunek czajnika i 3 szklanek w kole tudzież napis „herbata aromat". Wydział zgłoszeń Urzędu Patentowego stwierdził, że zgłoszony znak jest taki sam w rozumieniu art. 181 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 poz. 384 Dz. Ust. jak znaki nr rej. 3894 (z rysunkiem czajnika i napisem „Thee") oraz nr rej. 17.698 (z rysunkiem czajnika z ornamentami i napisem „herbata — Thee, czajnik — Teekanne"), zarejestrowane na rzecz firmy „R. Seelig & Hille", nadto taki sam jak znak towarowy z rysunkiem Chińczyka w trójkącie i z napisami „Kwiaty cejlońskie Towarzystwo Aromat Nr. 84", zgłoszony 4 stycznia 1932 za nrem 31.409 przez firmę „Towarzystwo Aromat" w Wilnie. W toku postępowania, wdrożonego z art. 198 ust. 4 wymienionego prawa, obie wymienione firmy sprzeciwiły się rejestracji zgłoszonego znaku z napisem „herbata aromat", po czym Wydział zgłoszeń uchwałą z 4 października 1932 odmówił na zasadzie art. 198 ust. 2 i 3 zarejestrowania zgłoszonego znaku, uznając go w części rysunkowej za taki sam jak znaki nr 3894 i 17.698, a w części słownej za naruszający prawa zarejestrowanego w międzyczasie za nrem rej. 23.095 znaku firmy „Towarzystwo Aromat" w Wilnie.

Odwołania firmy: Towarzystwo Handlu Herbatą „Aromat" Wł. Szenfeld i Sp. Wydział odwoławczy Urzędu Patentowego orzeczeniem z 16 lu-

---

[1]) Por. OPA 1885/37.

tego 1933 nie uwzględnił i zatwierdził uchwałę Wydziału zgłoszeń z 4 października 1932.

Na orzeczenie to wniosła nazwana firma skargę do NTA, który rozważył co następuje:

Skarżąca firma zarzuca co do strony rysunkowej spornego znaku, że władza nie uzasadniła w należyty sposób istnienia takiego podobieństwa tego znaku i znaków firmy „Seelig & Hille", iżby odbiorca towaru mógł z łatwością przypuszczać, że towar pochodzi z przedsiębiorstwa, którego znak ma w pamięci.

NTA uznał, że zarzut ten jest nietrafny, ponieważ w uzasadnieniu zaskarżonego orzeczenia wskazano wyraźnie, iż charakterystyczną i najbardziej istotną częścią znaków firmy „Seelig & Hille" jest rysunek czajnika, któremu odpowiadają także napisy „czajnik" i „Teekanne"; a że rysunek zgłoszonego spornego znaku, aczkolwiek stylizowany, przedstawia również czajnik i szklanki, przeto jeżeli władza, wykonując ocenę podobieństwa tych znaków obu firm na podstawie własnej obserwacji doszła do przekonania, że część rysunkowa tychże z uwagi na rysunek czajnika winna być uważana za zbliżoną do siebie w takim stopniu, iż zachodzi wypadek, przewidziany w art. 181 cyt. prawa, to w tej ocenie władzy NTA nie dopatrzył się dowolności.

W drugiej części skargi wywodzi strona skarżąca, że opierając się na stwierdzeniu władzy pozwanej, iż słowo „aromat" wskazuje na rodzaj właściwości lub jakości towaru, słowo to nie może być zarejestrowane wyłącznie na rzecz firmy Lando i Cyrelson, które to słowo znajduje się w znaku nr 23.095 używanym dla herbaty, przez tę firmę sprzedawanej.

Zarzut ten jest chybiony, ileże po pierwsze według treści uzasadnienia zaskarżonego orzeczenia nie samo słowo „aromat", lecz napis: „Herbata aromat" uważany jest przez władzę pozwaną raczej za wskazujący na rodzaj i właściwości względnie jakość towaru, po wtóre w zarejestrowanym znaku nr 23.095 umieszczony jest oprócz części rysunkowej napis: „Towarzystwo Aromat", a nie wyraz „aromat". Ponadto zauważa się, że kwestia ważności rejestracji znaku nr 23.095 nie była przedmiotem niniejszego postępowania spornego.

Z tych powodów należało skargę oddalić jako nieuzasadnioną.

Wyrok powyższy budzi wątpliwości, i to bardzo poważne, co do dwu zagadnień. Naprzód, czy można przyjąć zajście przeszkody z art. 179 ust. 1 i art. 181 rozporządzenia o ochronie wynalazków, wzorów i znaków towarowych jedynie na podstawie ustalenia, że jedna część znaku jest taka sama jak inny już zarejestrowany znak, a druga część jest znowuż taka sama jak jeszcze inny już zarejestrowany znak towarowy. Po wtóre, czy opierając się na ustaleniu, że słowna część znaku towarowego wskazuje na rodzaj właściwości lub jakości towaru, można odmówić rejestracji znaku, powołując się równocześnie na to, że narusza on prawa z innego już zarejestrowanego znaku.

Jest rzeczą jasną, że każdorazowe ustalenie, czy znak wskazuje odbiorcom, iż towary pochodzą z pewnego przedsiębiorstwa (art. 174 ust. 1), czy znak posiada dostateczny charakter wyróżniający (art. 177 ust. 1 p. c), wreszcie, czy znak jest taki sam (ten sam) i czy zachodzi możność wprowadzenia przez podobieństwo znaków odbiorcy w błąd (art. 179 ust. 1 i art. 181), polega na momentach i przesłankach raczej nieuchwytnych, że ocena, jakie powziąć ustalenie, jest w wysokim stopniu względna i że opiera się na swobodnej ocenie wzajemnego stosunku dwu porównywanych ze sobą znaków. Właśnie dlatego jest jednak rzeczą dokonywającego tej oceny stanowisko swoje jak najdokładniej uzasadnić. O ile dwa znaki nie są zupełnie identyczne (art. 179 ust. 1), rozumowanie musi prowadzić do stwierdzenia, że mimo różnic odbiorca towaru może z łatwością przypuszczać, iż towar pochodzi z przedsiębiorstwa, którego znak ma w pamięci (art. 181). Według zaaprobowanego przez NTA stanowiska Urzędu Patentowego, Urząd ten ograniczył się do przyjęcia, że znak, o którego zarejestrowanie szło w niniejszej sprawie, jest w części rysunkowej taki sam jak inny znak już zarejestrowany, w części zaś słownej taki sam jak inny znak już zarejestrowany. Brakuje tutaj m. zd. dwu rzeczy. Naprzód wykazania i uzasadnienia, że istotnie w obu tych częściach znak jest taki sam w rozumieniu art. 181, a następnie wykazania i uzasadnienia, że i jako całość jest ten znak taki sam w rozumieniu art. 181. Pomijając już to, że można mieć wątpliwość, czy nawet same dla siebie poszczególne części są istotnie takie same (ciągle: w rozumieniu art. 181) i że wątpliwość jest tym silniejsza co do całości znaku, co ostatecznie jest tylko quaestio facti, należy jednak m. zd. przyjąć, że w każdym razie samo wykazanie, że poszczególne części składowe znaku są takie same, nie mieści jeszcze w sobie stwierdzenia, że i całość znaku jest również taka sama.

Ważniejsza jest jednak druga sprawa. Urząd Patentowy przyjął, że słowna część znaku „herbata aromat“ narusza prawa zarejestrowanego znaku „Kwiaty cejlońskie Towarzystwo Aromat Nr. 84“. Pozostawmy na uboczu okoliczność, że oba przedsiębiorstwa zawierają w swej firmie jako jej widocznie główną nazwę słowo „Aromat“. Urząd Patentowy przyjął, że słowo „aromat“ wskazuje na rodzaj, właściwość lub jakość towaru. Z tego zdania kuje broń dla siebie skarżąca spółka i wywodzi, że słowo to nie może wobec tego być wyłącznie zarejestrowane na rzecz owej drugiej spółki. Trybunał na to odpowiada, że na rodzaj, właściwość lub jakość towaru wskazuje nie samo słowo „aromat“ lecz napis „herbata aromat“ i że sprawa ważności rejestracji znaku poprzedniego nie była przedmiotem niniejszego postępowania.

Pierwszy z podniesionych przez NTA momentów nie może się m. zd. ostać. Bezsprzecznie, słowo „herbata“ wskazuje na rodzaj towaru, jednak tylko na jego rodzaj. Na właściwość tej herbaty wskazuje tylko słowo „aromat“, a wskazuje ono na tę właściwość tak samo w znaku „Kwiaty cejlońskie Towarzystwo Aromat Nr. 84“, jakkolwiek tutaj słowo to jest użyte jako nazwa przedsiębiorstwa. Musi się jednak przyjąć, że treścią znaku nie jest nazwa przedsiębiorstwa, która jest chroniona jedynie przepisami tyczącymi się firmy (chociażby zawartymi w ustawie o nieuczciwej konkurencji). Różnica pomiędzy oboma znakami polega tylko na tym, że skarżący, w którego firmie również znajdują się słowa „Towarzystwo... Aromat“, opuścił słowo „Towarzystwo“ a „aromat“ napisał małą literą. Znaczenie tego słowa nie uległo przecież skutkiem tego żadnej zmianie. Wniosek stąd ten, że jakkolwiek słowo takie może mieścić się w brzmieniu firmy, nie ma ono zdolności do tego, żeby być znakiem towarowym, a zatem powinno było być przez tę spółkę, która uzyskała rejestrację tego znaku, pozostawione poza znakiem, choćby je umieszczano na opakowaniach.

Co do drugiego z tych momentów, podnieść należy co następuje:

Skarżąca spółka zarzuciła istnienie przeszkody z art. 177 ust. 1 p. a) przeciw rejestracji znaku nr 23.095. Art. 177 ust. 1 stanowi wyraźnie: „nie jest ważne prawo z rejestracji znaków....". Zachodzi zatem pytanie, czy przepis ten przewiduje jedynie możliwość późniejszego unieważnienia znaków tego rodzaju na zasadzie przepisów art. 183, 192 i 203—207, czy też może prawo z takiego zarejestrowania jest w ogóle nieważne nawet mimo braku zapadnięcia orzeczenia o nieważności. Zd. m. zachodzi ten drugi przypadek. Przemawia za tym przede wszystkim samo brzmienie art. 177 ust. 1 (por. również tak samo ujęty art. 179 ust. 1). Widać to i z redakcyj, użytych w części I rozporządzenia, gdzie mamy mowę już to o ważności względnie nieważności patentu (art. 3 ust. 1, art. 4), już to o braku mocy patentu przeciw pewnym osobom (art. 9 ust. 1), już to o niepodleganiu opatentowaniu (art. 5 ust. 1), już to wreszcie o wyłączeniu spod opatentowania (art. 5 ust. 2). Te wszystkie różne określenia muszą mieć swoje różne znaczenie. Po wtóre zaś (a podobnie ma się rzecz i co do I oraz II części rozp.), należy zważyć i redakcję art. 183 ust. 1: „Prawo z rejestracji znaku towarowego będzie unieważnione o tyle, o ile zachodziły przeszkody prawne do jego powstania, wymienione w art. 174, 177, 178, 179 i 181" (art. 174 i 178 nie mówią nic o nieważności znaku). Przepis ten byłby w stosunku do art. 177 i 179 a nawet 181 zupełnie zbędny, gdyż swoją rolę spełniłyby już przepisy art. 192 i 203—207, a jeszcze wyraźniej wystąpi to w związku z przytoczonymi wyżej artykułami części I. Jeżeli więc rozporządzenie osobno stanowi w art. 177 i 179 o nieważności, musi się przyjąć, że w wymienionych tam przypadkach zarejestrowane znaki są nieważne bez względu na to, czy nieważność tę orzeczono lub nie. Nie posuwając się na razie do zagadnienia, czy nawet orzeczony brak nieważności ma tu jakieś znaczenie (co wymagałoby dłuższego omówienia a co tutaj dla nas nie jest zupełnie potrzebne), muszę jednak wyrazić zdanie, że NTA nie powinien przechodzić dalej bez rozpatrzenia zarzutu tej nieważności z tej tylko przyczyny, że sprawa ważności rejestracji innego znaku nie była przedmiotem postępowania. Nie idzie tu bowiem o formalne orzeczenie (z art. 205 ust. 7) i o załatwienie nim ważności rejestracji samej dla siebie, ale o znaczenie braku tej ważności dla rejestracji innego znaku. Myślowe podstawy dla zajęcia takiego stanowiska znachodzimy zresztą i w wyroku NTA z 13 grudnia 1935 l. rej. 2614/33[1]).

Stefan M. Grzybowski

1887.

OCHRONA ZNAKÓW TOWAROWYCH.

Wcześniejsze zarejestrowanie znaku później zgłoszonego.

Wcześniejsze zgłoszenie znaku towarowego w Urzędzie Patentowym samo przez się nie uprawnia do żądania unieważnienia znaku takiego samego (art. 179 ust. 1 i art. 181 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej

[1]) Wyrok ten, dotyczący ochrony wzoru użytkowego, będzie ogłoszony w jednym z najbliższych numerów pisma.

z 22 marca 1928 poz. 384 Dz. Ust.), który, chociaż później zgłoszony, został wcześniej zarejestrowany. (Teza).

Wyrok NTA z 27 października 1936 l. rej. 5206/34 w sprawie Sanela Oerbacha przeciw Wydziałowi odwoławczemu Urzędu Patentowego w przedmiocie unieważnienia rejestracji znaku towarowego.

Podaniem z 19 października 1932 Sanel Oerbach w Łodzi wniósł skargę do Urzędu Patentowego o unieważnienie dokonanej na rzecz firmy „Berek Warszawski" w Łodzi w dniu 22 grudnia 1927 za nrem rej. 15.798 rejestracji znaku towarowego z rysunkiem motoru i z napisem: „Motorek B. Warszawski Fabryka nici — 40—3 fach" dla oznaczenia nici do szycia. Na uzasadnienie skargi podał Oerbach, że 25 sierpnia 1924 zgłosił znak towarowy z napisem „Motor", że Wydział zgłoszeń odmówił wprawdzie rejestracji zgłoszonego przez Oerbacha znaku wobec zarejestrowania takiego samego znaku za nrem rej. 10.080 na rzecz Jakuba Wajsberga, że jednak Wajsberg zrzekł się swego znaku i zgodził się na niezwłoczne zarejestrowanie zgłoszonego przez Oerbacha znaku, wreszcie że Wydział odwoławczy uchwałą z 24 maja 1928 uchylił wobec tego decyzję Wydziału zgłoszeń, odmawiającą Oerbachowi rejestracji jego znaku. Zdaniem skarżącego Oerbacha rejestracja znaku nr rej. 15.798 na rzecz B. Warszawskiego jest nieważna, gdyż może oczywiście wprowadzać w błąd odbiorców co do pochodzenia towarów, skoro znak ten był już zgłoszony w dniu 27 marca 1922 na rzecz Jakuba Wajsberga.

Wydział spraw spornych Urzędu Patentowego decyzją z 28 lutego 1933 oddalił skargę Oerbacha z tym uzasadnieniem, że fakt wcześniejszego zgłoszenia znaku towarowego nie może stanowić podstawy do unieważnienia rejestracji takiego samego znaku, dokonanej na zasadzie późniejszego zgłoszenia na rzecz innego przedsiębiorstwa, ponieważ brak jest przepisu ustawowego, który by dozwalał na unieważnienie z tego powodu rejestracji, a art. 179 ust. 1 prawa z 22 marca 1928 poz. 384 Dz. Ust., który jedynie mógłby być w pewnej mierze łączony z odnośnym stanem faktycznym, zajmuje się wcześniejszą rejestracją znaku tego samego lub takiego samego (art. 181 cyt. prawa), nie wspomina natomiast zupełnie o wcześniejszym zgłoszeniu znaku przez inną osobę jako przyczynie nieważności. Dalej zaznaczył Wydział spraw spornych, że dla stwierdzenia przeszkody z art. 177 ust. 1 p. c) wymienionego prawa do ważnej rejestracji znaku należy udowodnić, że dany znak znany jest powszechnie co najmniej w znacznej części Polski jako znak innego przedsiębiorstwa dla oznaczania towarów tego samego rodzaju; skarżący jednak w tym kierunku nie ofiarował żadnych dowodów stosownie do przepisu art. 203, w myśl zaś art. 205 Wydział spraw spornych może, ale nie musi, uwzględ-

nić okoliczności faktyczne nie przytoczone przez strony i dopuścić nie przedstawione przez nie dowody.

Odwołania Oerbacha Wydział odwoławczy Urzędu Patentowego orzeczeniem z 30 listopada 1933 nie uwzględnił i zatwierdził decyzję Wydziału spraw spornych. W motywach Wydział odwoławczy wyjaśnił, że Oerbach przedstawił oświadczenie Wajsberga ze zgodą na zarejestrowanie na rzecz Oerbacha znaku „Motor" Urzędowi Patentowemu 30 grudnia 1927, wkrótce po wykreśleniu z rejestru znaku słownego „Motor" nr 10.080, a więc przed upływem trzechletniego terminu, utanowionego w art. 172 ust. 2 wzmiankowanego prawa, podczas gdy już w dniu 22 grudnia 1927 firma Berek Warszawski uzyskała rejestrację znaku nr 15.798. W tych warunkach Wydział odwoławczy uznał jako przedmiot rozpatrzenia tylko ten zarzut, na którym oparta została pierwotna skarga, mianowicie, że ważnej rejestracji stoi na przeszkodzie wcześniejsze z g ł o s z e n i e takiego samego znaku przez Oerbacha w 1924 r., a w tym względzie Wydział odwoławczy podzielił stanowisko Wydziału spraw spornych, jako uzasadnione w przepisach art. 179 ust. 1 i art. 181. Dalej — jak wywiodła władza odwoławcza — Oerbach ani nie wskazał, co do jakich okoliczności mieliby być badani zaofiarowani świadkowie, ani też nie przytoczył w odwołaniu, dlaczego sporny znak mógłby oczywiście wprowadzać odbiorców w błąd; biorąc atoli pod uwagę treść pierwotnej skargi, w której oczywista możliwość wprowadzenia w błąd wysnuta jest z faktu zgłoszenia znaku „Motor" przez Wajsberga w dniu 27 marca 1922, Wydział odwoławczy nie znalazł podstawy do dopuszczenia dowodu ze świadków, względnie z opinij sfer fachowych, ani też do dochodzenia z własnej inicjatywy, czy rzekoma przeszkoda zachodziła.

Na to orzeczenie Sanel Oerbach wniósł skargę do NTA, który rozważył co następuje:

Skarżący zarzuca błędną wykładnię prawa i wadliwość postępowania, wywodząc, że wbrew poglądowi władzy winna być unieważniona rejestracja znaku towarowego, jeżeli taki sam znak został wcześniej z g ł o s z o n y przez inną osobę; zdaniem skarżącego, zgłoszenie znaku wobec przepisu art. 182 prawa z 22 marca 1928 ma charakter konstytutywny i stanowi źródło nabycia prawa wyłącznego używania znaku, rejestracja zaś jest aktem tylko deklaratoryjnym, w przeciwnym bowiem razie o prawach stron, zgłaszających swoje znaki towarowe, decydowałaby dowolność Urzędu Patentowego, zależnie od kolejności, w jakiej Urząd ten dokonywałby rejestracji.

Stanowisko skarżącego nie znajduje uzasadnienia we wskazanym przez niego art. 182; natomiast prawotwórcze jest według treści art. 174 ust. 1 zarejestrowanie, a nie zgłoszenie jako takie; to też przesunięcie wstecz momentu pierwszeństwa prawa, z rejestracji płynącego, do chwili

zgłoszenia znaku jest z woli prawodawcy dopuszczalne oczywiście tylko pod warunkiem uzyskania rejestracji znaku, jako aktu prawotwórczego.

Bez rejestracji znaku — jak wynika z powołanego przepisu a contrario — o uzyskaniu prawa wyłączności znaku z samego aktu zgłoszenia mowy być nie może. Nadto przepis art. 182 nie mógłby służyć za podstawę do unieważnienia znaku wcześniej zarejestrowanego pomimo jego późniejszego zgłoszenia z tego powodu, że art. 182 nie jest wyliczony w art. 183, wymieniającym wyczerpująco artykuły, stanowiące przyczyny nieważności prawa z rejestracji znaków, a Urząd Patentowy nie jest władny ustalać jeszcze innych przyczyn nieważności poza ujętymi w artykułach, wyliczonych w art. 183.

O ile dalej skarżący pogląd swój, że zgłoszenie jest sposobem nabycia prawa własności względnie wyłącznego używania znaku towarowego, opiera na art. 193 cyt. prawa, to należy zaznaczyć, że brzmienie tego artykułu bynajmniej nie upoważnia do takiego wniosku, a z postanowienia tegoż artykułu w związku z szeregiem dalszych przepisów, zawartych w rozdz. V A. (art. 193—202) wynika w danej kwestii jedynie, że zgłoszenie znaku jest czynnością wstępną, jakiej dopełnić należy „celem nabycia prawa wyłącznego używania w przedsiębiorstwie znaku towarowego". Co się zaś tyczy samego nabycia prawa wyłączności, to art. 199 ust. 6 wyjaśnia, że za dzień „rejestracji i udzielenia prawa wyłączności" uważa się datę świadectwa ochronnego, wydanego w myśl ust. 1 tego artykułu równoczesne z rejestracją. Przepis ten wiąże się logicznie z postanowieniem art. 174 ust. 1, według którego wyłączne prawo oznaczania towarów znakami „powstaje w zasadzie (art. 180) przez zarejestrowanie znaku". Ani przytoczone postanowienie, ani wskazany w nawiasie art. 180 nie dają bynajmniej podstawy do wnioskowania, jak to czyni skarżący, iż zgłoszenie znaku samo dla siebie ma już być aktem prawotwórczym w omawianej dziedzinie. Przeciwko temu poglądowi przemawia także art. 174, który głosi w ust. 3, że ochrona prawna znaku rozpoczyna się od dnia zarządzenia jego rejestracji. Na zarzut, że uprawnienia Urzędu Patentowego, płynące z art. 198, nie idą tak daleko, by Urząd ten mógł przystąpić do rejestracji późniejszych zgłoszeń, należy nadmienić, że chociaż zasady słuszności i porządku prawnego wymagają uwzględnienia kolejności zgłoszeń przy dokonywaniu rejestracji, to jednak nie ma przepisu, który by upoważniał do unieważnienia rejestracji jedynie z tego powodu, że dokonana została wbrew tej kolejności. Wreszcie art. 179 ust. 1 postanawia, że unieważnienie prawa z rejestracji znaku na rzecz pewnego przedsiębiorstwa może nastąpić wtedy, gdy znak ten jest już z a r e j e s t r o w a n y na rzecz innego przedsiębiorstwa, brak jest natomiast przepisu, który by te skutki prawne łączył z wcześniejszym zgłoszeniem znaku przez inne przedsiębiorstwo.

Przechodząc do dalszego zarzutu skargi, że zaskarżone orzeczenie jest niedokładne, ponieważ pominięta została okoliczność wprowadzenia odbiorców w błąd z art. 177 ust. 1 p. c) powołanego wyżej prawa, Trybunał zauważa przede wszystkim, że skarżący niesłusznie dopatruje się z tego powodu naruszenia art. 181. Ten ostatni bowiem w związku z art. 179 ust. 1 odnosi się do takich wypadków nieważności prawa z rejestracji znaku, w których znak taki sam jest już wcześniej zarejestrowany na rzecz innego przedsiębiorstwa dla towarów tego samego rodzaju; w niniejszym atoli przypadku chodzi skarżącemu o unieważnienie znaku wcześniej zarejestrowanego aniżeli jego własny znak, czyli o ochronę wyłącznego używania znaku później zarejestrowanego. Pominięcie zaś przez władzę pozwaną kwestii wprowadzenia odbiorców w błąd z art. 177 ust. 1 p. c) okazuje się uzasadnione dlatego, że w skardze do Urzędu Patentowego Oerbach domagał się unieważnienia znaku 15.798 z powodu możności wprowadzenia odbiorców w błąd ze względu na wcześniejsze zgłoszenie tego znaku na rzecz Jakuba Wajsberga (nr 10.080), tymczasem — jak wykazało postępowanie przed instancją odwoławczą — znak nr 10.080 nie został przeniesiony na Oerbacha wraz z przedsiębiorstwem Wajsberga, tak, że nie może być mowy o kontynuacji po stronie Oerbacha uprawnień Wajsberga z rejestracji znaku nr 10.080. Ponieważ Oerbach poza tym nie wskazał ani w skardze do Urzędu Patentowego, ani w odwołaniu, która z przeszkód, wymienionych w art. 177 ust. 1 p. c), zdaniem jego, istnieje w odniesieniu do spornego znaku z tytułu posiadania przez Oerbacha znaku nr rej. 17.961, władza pozwana nie była obowiązana dochodzić z urzędu ewentualnego istnienia tych przeszkód.

Kierując się powyższymi rozważaniami, Trybunał oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

W powyższym wyroku rozstrzygnął NTA ważną kwestię z dziedziny prawa własności, dotyczącego dóbr niematerialnych. Teza, ustalona przez NTA, obala zasadę „prior tempore, potior iure“ i stwierdza, że osoba, która zgłosiła znak towarowy wcześniej, nie może żądać unieważnienia rejestracji, dokonanej na rzecz innej osoby na podstawie późniejszego zgłoszenia tego znaku.

Zdaniem NTA „zasady słuszności i porządku prawnego wymagają uwzględnienia kolejności zgłoszeń przy dokonywaniu rejestracji znaków towarowych“, rejestracja jednak dokonana wbrew tej kolejności (a więc z naruszeniem zasady słuszności i porządku prawnego) wobec braku odpowiedniego przepisu unieważniona być nie może. Rozumowanie to mogłoby prowadzić do wniosku, jakoby w danym przypadku ustawodawca chciał zrobić wyłom w stosowaniu zasad słuszności i porządku prawnego. Skoro jednak zasady słuszności, a szczególnie porządku prawnego, muszą być — nawet w braku specjalnych przepisów — absolutnie przestrzegane, zdawałoby się, że judykatura powinna wypełnić nawet ewentualną lukę ustawową, niewątpliwie spowodowaną niedopatrzeniem ustawodawcy, opierającego już z natury rzeczy każdą ustawę na zasadach porządku prawnego.

Konsekwencje praktyczne wyroku są bardzo dotkliwe: Przedsiębiorca A stwo-

rzył sobie znak towarowy. Jest on niewątpliwie właścicielem swego dzieła. Chodzi mu o ulegalizowanie pro foro externo tej niespornej zresztą własności, o uzyskanie ochrony prawnej w stosunku do osób trzecich, mogących jego prawa zakwestionować lub naruszyć. Zgłasza więc znak swój do Urzędu Patentowego. O tym zgłoszeniu dowiaduje się konkurent B, lub też nawet w nieświadomości istnienia zgłoszenia uprzedniego zgłasza w jakiś czas potem ten sam znak dla siebie, jako własny. Urząd Patentowy załatwia naprzód zgłoszenie późniejsze osoby B, a zarejestrowawszy je, odmawia rejestracji osobie A, albowiem tej rejestracji stoi już na przeszkodzie rejestracja znaku osoby B.

Mimo więc że zachodzić może rozmyślny zabór cudzej własności lub co najmniej naruszenie praw nabytych, zdaniem NTA — brak przepisu ustawowego nie pozwala na rewindykację przywłaszczonego dobra lub odzyskanie nabytych praw. Proceder ten odbywa się drogą quasi legalną, pod patronatem Urzędu Patentowego, powołanego do strzeżenia praw własności przemysłowej, albowiem — zdaniem NTA — ten, kto wcześniej zgłosił znak, nie może skutecznie zarzucić, iż w myśl art. 193 Urząd Patentowy nie ma prawa przystępować do rejestracji późniejszych zgłoszeń przed załatwieniem wcześniejszych, chociaż zasady słuszności i porządku prawnego nakazują uwzględnianie kolejności zgłoszeń.

Taka wykładnia art. 193—202 upoważniałaby do wniosku, że wprawdzie istnieje moralny obowiązek uwzględniania przez Urząd Patentowy kolejności zgłoszeń, że jednak prawnie jest ten Urząd wyposażony w tak szeroką władzę, iż załatwiać może poszczególne zgłoszenia wedle swego uznania i nadawać przywileje wyłączności bez względu na nabyte prawa pierwszeństwa. Stworzenie w ustawie tak daleko posuniętej dowolności władzy wykonawczej w dziedzinie praw, dotyczących własności przemysłowej, nie dałoby się niczym usprawiedliwić.

Zdaniem moim, nie tylko zasady słuszności i porządku prawnego nakazują Urzędowi Patentowemu ścisłe przestrzeganie kolejności przy załatwianiu zgłoszeń znaków towarowych, lecz obowiązują w tym względzie wyraźne przepisy prawa.

Rozporządzenie o znakach towarowych uzależnia uzyskanie rejestracji od uprzedniego zgłoszenia znaku (art. 193) i wiąże ze zgłoszeniem tym prawo pierwszeństwa, które liczyć należy od chwili zgłoszenia (art. 182). Urząd Patentowy winien zatem przypisywać zgłoszeniu to znaczenie i te skutki, jakie z nim łączy ustawodawca, tj. uznać zgłoszenie za źródło i podstawę nabycia prawa.

Ponadto zważyć należy, iż przepisy ustawowe o znakach towarowych i przepisy ustawy o nieuczciwej konkurencji stanowią nierozerwalną jedność i nie można przypuścić, by istniała możliwość takiej wykładni przepisów o znakach towarowych, która by mogła stwarzać warunki nieuczciwej konkurencji. Wypadek zaś taki zachodziłby niewątpliwie, gdyby jeden przedsiębiorca uzyskiwał rejestrację znaku, już zgłoszonego poprzednio przez innego przedsiębiorcę, a Urząd Patentowy mógł cudzy znak zarejestrować i w ten sposób ulegalizować nielojalność kupiecką lub bezprawie cywilne.

NTA ustala, że zgłoszenie wcześniejsze nie uprawnia zgłaszającego do unieważnienia rejestracji, dokonanej na podstawie późniejszego zgłoszenia, gdyż art. 182 nie jest wyliczony w art. 183, wymieniającym wyczerpująco przyczyny nieważności rejestracji znaków.

Zapatrywanie to trudno uznać za słuszne z uwagi na wymieniony wyraźnie w art. 183 art. 177. W myśl art. 177 ust. 1 p. b) nieważne jest prawo z rejestracji znaków, które są w ogólności sprzeczne z postulatem dobrych obyczajów.

Wprawdzie z przepisu art. 177 ust. 1 p. b) możnaby się na pierwszy rzut oka domniemywać, iż ustawodawca miał na myśli sprzeczność z obowiązującym pra-

wem lub z dobrymi obyczajami samego oznaczenia towaru, jednak z dodatku „w ogólności" przypuszczać należy, że ustawodawca w ustępie dotyczącym przypadków unieważnienia rejestracji pragnął rozszerzyć interpretację tego przepisu i zapewnić postulatowi dobrych obyczajów jak najbardziej szerokie ramy. Nie dałoby się bowiem wyjaśnić, dlaczego nieważny ma być jakiś znak o niemoralnej treści, natomiast niewzruszalna pozostać ma rejestracja znaku uzyskana wbrew postulatom dobrych obyczajów, a niejednokrotnie kolidująca z prawem karnym.

Zresztą obfita judykatura w odniesieniu do wykładni art. 177 ust. 1 lit. c) rozstrzygnęła już ponad wszelką wątpliwość, iż nie chodzi jedynie o wadę, którą dotknięty jest sam znak jako taki, lecz o cały szereg okoliczności towarzyszących i powodujących nieważność rejestracji. Nie ulega zaś wątpliwości, że żądanie rejestracji bez przestrzegania kolejności zgłoszeń, zatem — według NTA — z naruszeniem zasad słuszności i porządku prawnego, jest sprzeczne z dobrymi obyczajami.

Gdy zatem art. 183 przewiduje unieważnienie prawa z rejestracji, powstałego mimo zachodzącej przeszkody prawnej z art. 177, a wśród przeszkód prawnych, wymienionych w tym ostatnim artykule, przewidział ustawodawca również sprzeczność rejestracji z dobrymi obyczajami, art. 183 stwarza dostateczną podstawę prawną do obalenia rejestracji.

Wychodząc z tego założenia, należy uznać za mniej istotne dla spornej kwestii rozważania, czy rejestracja znaku towarowego ma charakter konstytutywny, czy też tylko deklaratoryjny. Faktem jest, że zgłoszenie znaku towarowego uzasadnia roszczenie p r a w n e o rejestrację i że chwila zgłoszenia jest podstawą oceny, czy zachodzą warunki materialne i formalne wpisu do rejestru znaków towarowych. Jeżeli więc w chwili zgłoszenia znaku nie zachodziły przeszkody do jego rejestracji, to chyba późniejsze działania, zależne od woli osób postronnych, nie mogą pozbawić zgłaszającego praw nabytych skutkiem zgłoszenia i stwarzać dla Urzędu Patentowego podstawy do odmowy rejestracji.

Sytuacji tej nie zmienia przepis art. 174, wskazujący — zdaniem NTA — na konstytutywny charakter rejestracji. Jakikolwiek byłby charakter rejestracji, ma ona stwierdzać prawo w y ł ą c z n o ś c i posługiwania się znakiem, a w konsekwencji tego — uznanie o c h r o n y p r a w n e j. Wyłączność używania znaku, jako dobra o charakterze niematerialnym, nie dałaby się zresztą praktycznie urzeczywistnić bez dokonania rejestracji, gdyż dopiero po jej dokonaniu, będącym ujawnieniem prawa własności w księdze publicznej, do której wpisy uchodzą za powszechnie znane, tak, iż nikt nieznajomością ich usprawiedliwiać się nie może, — ekscepcja dobrej wiary przywłaszczycieli znaku skuteczna być nie może.

Ponieważ jednak obowiązujące przepisy nie uprawniają Urzędu Patentowego do r o z d a w n i c t w a praw własności przemysłowej, a nakazują tylko utrzymywanie ewidencji tych praw, co zresztą stwierdza samo słowo „rejestracja", oznaczające uwidocznienie pewnych stosunków prawnych w rejestrze publicznym, niesłuszne jest przypisywanie rejestracji znaczenia wychodzącego poza cel, któremu ma służyć.

Dr Henryk Maryański

1888.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Uchylanie z urzędu decyzji, zaskarżonych do NTA[1]).

Kryterium możności stosowania przez władzę pozwaną przepisu, objętego ustępem 2 art. 90 prawa o post. admin., stanowi moment, czy, w wypadku uchylenia przez Trybunał w uwzględnieniu zarzutów skargi orzeczenia pierwszego, pozwana władza mogłaby w miejsce uchylonego wydać orzeczenie nowe tej samej treści co orzeczenie zmienione. (Teza).

Wyrok NTA z 20 listopada 1936 l. rej. 2347/33 i 2729/34 w sprawie Emila Kimelmana przeciw Wojewodzie lwowskiemu w przedmiocie składki gminnej na rzecz gminy wyznaniowej żydowskiej we Lwowie.

Zarząd gminy wyznaniowej żydowskiej we Lwowie pismem z 1 maja 1931 zawiadomił Emila Kimelmana we Lwowie, że wymierza mu się gminny datek wyznaniowy za r. 1931 w kwocie 1.000 zł. Wniesionego przeciw wymiarowi temu protestu Kimelmana Zarząd wzmiankowanej gminy, rozstrzygając w trybie § 91 statutu gminnego, uchwałą z 22 października 1931 nie uwzględnił.

Zażalenia Kimelmana na postanowienie czynników gminnych Magistrat m. Lwowa, działając w zakresie poruczonym jako władza administracji ogólnej I instancji, decyzją z 14 marca 1932 nie uwzględnił oznajmiając, że przeprowadzone dochodzenia wykazały, iż żalący się mieszka we Lwowie i jest zameldowany w Urzędzie ewidencji ludności, a tylko przez czas letni przebywa w swych dobrach; wysokość zaś kwoty podatku wyznaniowego odpowiada stosunkom majątkowym żalącego się.

Od decyzji tej Kimelman wniósł odwołanie wywodząc, że zamieszkuje stale w Liczkowcach, gdzie posiada majątek i prowadzi rozległe gospodarstwo, a we Lwowie przebywa tylko w okresie, gdy nie ma robót rolnych, przy czym ze względów oszczędnościowych, by uniknąć wydatków hotelowych, zajmuje stale mieszkanie w willi, stanowiącej własność jego córki. O ile więc władza I instancji przyjęła za ustalone, że odwoławca mieszka stale we Lwowie, to oparła się na ustaleniach niedokładnych lub błędnych. Według dalszych wywodów odwołania, zakwestionowane orzeczenie niezgodne jest z § 21 rozporządzenia z 9 września 1931, gdyż osoby nie mieszkające w gminie mogą być tylko wówczas obciążane składką gminną, gdy w obrębie danej gminy posiadają nieruchomość lub zarobkują.

---

[1]) Por. OPA 1339/36, 1340/36.

Wojewoda lwowski, rozpatrując przedstawione odwołanie na podstawie § 2 rozporządzenia z 9 września 1931 o gospodarce finansowej gmin wyznaniowych żydowskich poz. 698 Dz. Ust., orzeczeniem z 15 lutego 1933 odwołania tego nie uwzględnił i utrzymał w mocy wymiar podatku wyznaniowego. W uzasadnieniu swego rozstrzygnięcia Wojewoda oznajmił, że jak wykazują akta sprawy, a w szczególności potwierdzenie Biura meldunkowego, Kimelman zamieszkuje stale we Lwowie, a li tylko na okres letni wyjeżdża do dóbr Liczkowce. Poza tym opłacanie podatku wyznaniowego w gminie wyznaniowej żydowskiej w Husiatynie nie zwalnia odwoławcy, w myśl § 14 ustęp przedostatni wymienionego wyżej rozporządzenia, od płacenia podatku gminie wyznaniowej żydowskiej we Lwowie.

Skarga na orzeczenie to zawiera następujące zarzuty: 1) pozwana władza błędnie uznała, że miejscem zamieszkania skarżącego jest Lwów, albowiem przez miejsce zamieszkania rozumieć należy miejscowość, w której ktoś przebywa z zamiarem stałego pobytu, skarżący zaś jako właściciel majątku w Liczkowcach i osobiście tam gospodarujący winien być traktowany jako stale tam zamieszkały. 2) Według §§ 14, 16 i 21 rozporządzenia z 9 września 1931 do opłacania podatku wyznaniowego obowiązani są ci, którzy w obrębie danej gminy uprawiają rzemiosło, przemysł lub handel, albo posiadają majątek nieruchomy, a zarazem tylko dochody z tych źródeł mają być podstawą wymiaru wspomnianego podatku, sam zaś fakt zamieszkania danej osoby na terytorium pewnej gminy wyznaniowej nie posiada istotnego znaczenia. Ponadto według powołanego już § 14 opodatkowanie na rzecz gminy wyznaniowej, w obrębie której płatnik zarobkuje lub posiada majątek nieruchomy, uwalnia go od opodatkowania z tegoż tytułu w gminie miejsca zamieszkania.

Po wniesieniu skargi Wojewoda lwowski, działając na zasadzie art. 90 ust. 2 prawa o post. admin. i po przeprowadzeniu uzupełniających dochodzeń, orzeczeniem z 20 grudnia 1933 zmienił orzeczenie zaskarżone o tyle, że rozstrzygając odwołanie skarżącego na zasadzie art. 50 prawa o organizacji gmin wyznaniowych żydowskich, odwołania tego nie uwzględnił i utrzymał w mocy zakwestionowaną decyzję Magistratu m. Lwowa, jako uzasadnioną w postanowieniach § 19 ustawy z 21 marca 1890 austr. Dz. u. p. nr 57 oraz w postanowieniach § 80 i następnych statutu żydowskiej gminy wyznaniowej we Lwowie....

Na zmienione orzeczenie Kimelman wniósł nową skargę, w której podniósł następujące zarzuty: 1) Ponieważ zaskarżona obecnie decyzja nie uwzględnia in merito odwołania skarżącego, pozwana władza nie miała podstawy do zmiany swej decyzji z 15 lutego 1933 w trybie art. 90 prawa o post. admin. 2) Wobec postanowień, objętych art. 6 rozporządze-

nia Prezydenta Rzplitej z 14 października 1927 poz. 818 Dz. Ust., do wymiaru składek gminnych w gminach wyznaniowych żydowskich za r. 1931 nie mogła być stosowana ustawa z 21 marca 1890, jako wówczas już nie obowiązująca. 3) Sporny wymiar składki nie znajduje także uzasadnienia w przepisach wymienionej ostatnio ustawy oraz w postanowieniach wydanego na jej podstawie statutu. W szczególności według ustawy tej (§ 2) i statutu (§ 3) członkiem gminy wyznaniowej jest tylko ten, kto w jej okręgu ma „zwyczajne" względnie „stałe" miejsce zamieszkania, według zaś §§ 40 i 80 statutu obowiązek opłaty składki ciąży tylko na członkach gminy Fakt przebywania skarżącego we Lwowie przez kilka miesięcy w roku nie może traktowany być jako stałe zamieszkiwanie we Lwowie, a wobec tego brak podstawy do uznania skarżącego za członka gminy wyznaniowej lwowskiej i obciążania go obowiązkiem składki. Dalej według § 80 statutu do opłacania podatku gminnego obowiązany jest każdy członek gminy, który ma pewien zarobek lub dochód, a skarżący w obrębie odnośnej gminy nie ma żadnego dochodu ani zarobku....

Wobec pozostawania obu sporów w ścisłym ze sobą związku NTA postanowił na zasadzie art. 79 rozporządzenia o NTA objąć je łącznym orzeczeniem. Przyjmując następnie pod uwagę treść zaskarżonych rozstrzygnięć oraz treść podniesionych w skargach zarzutów Trybunał uznał, że należy w pierwszym rzędzie poddać ocenie zarzut niewłaściwego zastosowania przepisu, objętego art. 90 prawa o post. admin.

W tym względzie Trybunał uznał, że — jak to zresztą słusznie w odniesieniu do skarg podniosła pozwana władza w odpowiedzi na skargę — uwzględnienie skargi w rozumieniu ust. 2 powołanego ostatnio przepisu nie jest, zwłaszcza wobec kasacyjnego charakteru skargi do Trybunału, równoznaczne z uwzględnieniem rzeczowego roszczenia strony. Typowym przykładem może tu być wypadek, w którym skarga obejmuje jedyny zarzut braku uzasadnienia odmownego rozstrzygnięcia, gdyż wówczas niewątpliwie zmiana zaskarżonego orzeczenia, polegająca na podaniu uzasadnienia, przedstawiać się będzie jako uwzględnienie skargi w rozumieniu omawianego przepisu. Przy rozważaniu zatem kwestii, jakie są granice stosowania przez władzę, której decyzja została zaskarżona, będącego w mowie przepisu, uznać należy, że jego zastosowalność łączy się z warunkiem uwzględnienia w orzeczeniu nowym skargi jako takiej, tj. podniesionych w niej (wszystkich czy niektórych) zarzutów. W związku z powyższym przyjąć dalej wypada, że w razie wątpliwości, czy nowe orzeczenie wskazanemu wyżej warunkowi odpowiada, jako wskazówka w tym kierunku, czy przy zmianie zaskarżonego orzeczenia uwzględnienie skargi faktycznie ma miejsce, służyć winien moment, czy w wypadku

uchylenia przez Trybunał pierwszego orzeczenia władza pozwana mogłaby wydać orzeczenie nowe tej samej treści co zmienione.

Stosując kryterium to w sprawie obecnie rozpatrywanej należy przyjąć pod uwagę okoliczność, że spór, wytoczony skargą na orzeczenie z 15 lutego 1933, dotyczy momentu, czy według postanowień rozporządzenia z 9 września 1931 poz. 698 Dz. Ust., którego zastosowalności żadna ze stron wówczas nie kwestionowała, skarżący zobowiązany jest do płacenia odnośnej składki, a w orzeczeniu zmienionym pozwana władza, wychodząc oczywiście z założenia, że przepisy pomienionego rozporządzenia spornego ciężaru nie uzasadniają, równocześnie uznała, że w danym wypadku ma zastosowanie zupełnie inna podstawa prawna, i na tej innej podstawie prawnej zmienione orzeczenie oparła. Otóż w wypadku wydania przez Trybunał wyroku w sporze na orzeczenie z 15 lutego 1933 i uchylenia tego orzeczenia, jako niezgodnego z prawem, z wyroku takiego, rozstrzygającego przecież spór w granicach skargi, wynikałoby tylko, że nałożenie na skarżącego spornego ciężaru nie znajduje uzasadnienia w przepisach powołanego rozporządzenia, względnie że rozporządzenie to w danym wypadku nie ma zastosowania, natomiast nie mogłoby z wyroku takiego wynikać, że skarżący nie jest w ogóle zobowiązany do płacenia odnośnej składki. W tym stanie rzeczy pozwana władza przy wydawaniu orzeczenia nowego miałaby możność oparcia odnośnego obowiązku na innej podstawie prawnej, w motywach zapadłego wyroku nie przesądzonej.

Wobec powyższego rozpoznawany zarzut okazuje się nieuzasadniony.

Wskutek rozstrzygnięcia tego należy z kolei rozpatrzyć zarzuty skargi na zmienione orzeczenie. . . .

Art. 90 rozporządzenia o post. admin. postanawia:

„1. Jeśli jednak władza, która decyzję wydała, uzna, że odwołanie zasługuje na uwzględnienie, może sama zmienić swoją decyzję, o ile w decyzji tej nie nabyły praw osoby inne.

2. To samo stosuje się, gdy na decyzję władzy wniesiono skargę do sądu administracyjnego".

Z postanowienia ust. 2 w łączności z ust. 1 tego artykułu wynika dopuszczalność załatwienia skargi sądowo-administracyjnej przez władzę orzekającą, względnie odwoławczą. Dopuszczalność ta jednak zależna jest od dwóch warunków:

1) skarga musi zasługiwać na uwzględnienie,

2) inne osoby poza skarżącym nie nabyły z zaskarżonej decyzji żadnych praw.

Pierwszy warunek wymaga wyjaśnienia.

Z postanowienia, iż skarga winna zasługiwać na uwzględnienie, należy wyciągnąć wniosek, iż władza tylko wówczas może zmienić zaskarżoną decyzję, jeśli zamierza uwzględnić skargę w całości, tzn. uwzględnić wszystkie podniesione w niej zarzuty. Zmiana decyzji w innej płaszczyźnie, a więc zmiana na gorsze jest — jak to już zaznaczył NTA w wyroku z 28 października 1935 l. rej. 9552/32 i 2139/34 (OPA 1340/36) — niedopuszczalna. Za słuszną też uznać należy tezę NTA do wyroku

z 1 lipca 1935 l. rej. 4282/31 i 1584/34 (OPA 1339/36), iż postanowienie art. 90 ust. 2 rozporządzenia o post. admin. wyłącza, jako lex specialis, równoczesne stosowanie ogólnych norm, zawartych w art. 99 tegoż rozporządzenia. Zajęcie odmiennego stanowiska uczyniłoby iluzorycznym postanowienie ust. 2 art. 90.

Jeśli władza nie uważa za możliwe uwzględnić wszystkich zarzutów skargi, wówczas winna wstrzymać się od ponownego rozstrzygania sprawy. Jest to zupełnie logiczne. Omawiane postanowienie art. 90 leży w interesie przede wszystkim strony skarżącej, aby bez niepotrzebnego przewlekania sprawy mogła uzyskać przyznanie zakwestionowanego swego prawa. Jeśli by władza tylko w części uwzględniła zarzuty skargi lub zmieniła tylko podstawę prawną zaskarżonej decyzji, wówczas załatwienie sprawy uległoby tylko zwłoce, gdyż strona w celu dochodzenia swego prawa musiałaby wnieść ponownie skargę do NTA.

Jedynym zatem kryterium zastosowania art. 90 ust. 2 rozporządzenia o post. admin. może być tylko rozważanie możności uwzględnienia wszystkich zarzutów skargi.

Niejasna natomiast wydaje się myśl wyrażona w tezie NTA do wyroku z 20 listopada 1936, iż władza przy stosowaniu art. 90 ust. 2 pow. rozporządzenia winna mieć na uwadze to stanowisko, jakie zająłby NTA, gdyby sam rozstrzygał zarzuty skargi na decyzję władzy.

Wychodząc z takiego założenia, władza mogłaby zmienić zaskarżoną decyzję tylko w tym kierunku, w którym by poszedł w swym wyroku NTA.

Zajęte przez NTA stanowisko nie odpowiada idei rozporządzenia o post. admin., w myśl której władza winna w swym działaniu powodować się ustawą i celowością (interesem publicznym).

Stanowisko NTA wychodzi, zdaje się, myślowo z tego założenia, że władza zastępuje w danym wypadku sąd administracyjny i winna mieć wobec tego na względzie kasacyjność wyroków sądowo-administracyjnych. Takie podejście do sprawy nie jest właściwe, gdyż nie da się pogodzić z art. 90 rozporządzenia o post. admin., wprowadzającym władzę w jej poprzednie stanowisko władzy odwoławczej lub orzekającej (jeśli była to władza centralna, występująca w I instancji), z jedynym tylko ograniczeniem, że nie może ona zmienić swej pierwotnej decyzji na niekorzyść skarżącego. Momentem decydującym o skorzystaniu władzy z uprawnienia z art. 90 ust. 2 może być jedynie rozważenie możliwości uwzględnienia zarzutów skargi z punktu widzenia obowiązującego prawa. I nic więcej. W całym tym zagadnieniu chodzi przecież o to, aby skarżącemu dać prawo, a przez to uczynić skargę bezprzedmiotową.

Stanowisko, zajęte przez NTA, mogłoby znaleźć swe praktyczne usprawiedliwienie tylko w tym wypadku, gdybyśmy przyjęli, że art. 90 zezwala władzy na częściowe uwzględnienie zarzutów skargi. Wówczas władza, uwzględniając przewidywane stanowisko NTA, nie byłaby narażona na uchylenie ponownej decyzji w wypadku jej zaskarżenia. Taka jednak interpretacja art. 90 prowadziłaby — jak już zaznaczyliśmy — do przewlekania sprawy, a to znowu byłoby sprzeczne tak z interesem skarżącej jednostki, jak i z celem postępowania administracyjnego.

Prof. dr Jerzy Panejko

1889.

LIKWIDACJA MAJĄTKÓW NIEMIECKICH.

Nieruchomość, w dniu 1 września 1929 dzierżawiona przez osobę trzecią, jako przedmiot likwidacji.

Nie ulega zwolnieniu od likwidacji na mocy porozumienia polsko-niemieckiego z 31 października 1929 nieruchomość, która w dniu 1 września 1929 była dzierżawiona przez osobę trzecią, jako nie odpowiadająca ani warunkom, przewidzianym w ust. 1 art. 1 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 12 lutego 1932 poz. 82 Dz. Ust., ani też warunkowi, zamieszczonemu w zdaniu drugim ust. 2 art. 1 tegoż rozporządzenia. (Teza).

Wyrok NTA z 28 maja 1936 l. rej. 239/34 w sprawie Wandy Tietz w Szamotułach przeciw Komitetowi Likwidacyjnemu w Poznaniu w przedmiocie zwolnienia z likwidacji nieruchomości Szamotuły karty 54 i 430.

...Na uchwałę Komitetu Likwidacyjnego z 7 kwietnia 1933 Wanda Tietz, wdowa po Erneście Tietzu, wniosła skargę do NTA, który rozważył co następuje:

Skarżąca zarzuca wadliwość postępowania administracyjnego oraz niezgodność zaskarżonej uchwały z postanowieniem art. III porozumienia polsko-niemieckiego z 31 października 1929, ponieważ, jak twierdzi, Komitet Likwidacyjny pominął okoliczności i zarzuty, podniesione przez męża skarżącej w jego sprzeciwie, w szczególności, że Skarb Państwa zapisany został jako właściciel wspomnianych nieruchomości dopiero w 1930 r., że po uchyleniu przez NTA wyrokiem z 3 lutego 1930 l. rej. 2375/28 uchwały Komitetu z 29 grudnia 1927, tenże Komitet nie wydał żadnej dalszej uchwały, a zatem wspomniany wpis do księgi hipotecznej [w dniu 11 czerwca 1930 Skarbu Państwa Polskiego jako właściciela] nastąpił bez podstawy prawnej oraz że posiadanie wspomnianych nieruchomości nie zostało Ernestowi Tietzowi przed 1 września 1929 odebrane i ten do śmierci był w posiadaniu obu spornych nieruchomości.

NTA przede wszystkim zauważa, że powołanym przez skarżącą wyrokiem l. rej. 2375/28 Trybunał uchylił nie orzeczenie o przejęciu z 29 grudnia 1927, lecz uchwałę z 24 kwietnia 1928, którą błędnie zmieniono oznaczenie właściciela spornych nieruchomości w dniu 10 stycznia 1920, natomiast skargę na orzeczenie o przejęciu spornych nieruchomości NTA wyrokiem z tejże daty 3 lutego 1930 l. rej. 1005/28, jako nieuzasadnioną, oddalił.

Zresztą przytoczone wyżej zarzuty są nieuzasadnione już z tego powodu, że w kwestii, czy sporne nieruchomości pozostawały w dniu 1 września 1929 w rękach Ernesta Tietza, pozwana władza wypowiedziała się; okoliczności zaś, czy i kiedy dokonano wpisu do księgi hipotecznej oraz czy wpis ten miał dostateczną podstawę prawną, nie mają istotnego znaczenia, skoro w niniejszym wypadku chodziło o załatwienie prośby o zwolnienie majątku od likwidacji na zasadzie Porozumienia polsko-niemieckiego z 31 października 1929, albowiem w myśl tego porozumienia ulegają zwolnieniu od likwidacji, przy istnieniu zastrzeżonych tam warunków, nawet majątki, których likwidacja została już wykonana.

Wobec tego Trybunał nie wdawał się w rozpatrywanie dalszego zarzutu rzekomej sprzeczności z rzeczywistością ustaleń władzy pozwanej, że postępowanie likwidacyjne co do spornych nieruchomości ukończone zostało przed podpisaniem wspomnianego Porozumienia.

Zarzut, że wpis prawa własności spornych nieruchomości na rzecz Skarbu Państwa, dokonany 11 czerwca 1930, rzekomo obraża postanowienia wspomnianego porozumienia, także nie nadaje się do rozpoznania, jako nie dotyczący zaskarżonego orzeczenia, przedmiotem bowiem tego orzeczenia było nie zarządzenie rzeczonego wpisu, lecz załatwienie prośby o zwolnienie od likwidacji.

Z powyższych względów NTA pominął zarzuty, że postępowanie likwidacyjne nie zostało zakończone i było kontynuowane po 1 września 1929, zwłaszcza, że nawet podpisanie porozumienia polsko-niemieckiego nastąpiło po tej dacie.

Twierdzenie skarżącej, jakoby mąż jej żadnym aktem prawnym nie został pozbawiony posiadania spornych nieruchomości, nie znajduje oparcia w stanie faktycznym, wynikającym z akt sprawy, albowiem sporne nieruchomości przekazane zostały w posiadanie wyznaczonego na nabywcę Jana Gieremka protokolarnie w dniu 7—10 kwietnia 1928.

Twierdzenie skarżącej, jakoby przepis, zawarty w zdaniu 1 ustępu 2 art. 1 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 12 lutego 1932 poz. 82 Dz. Ust., na którym władza oparła swoje rozstrzygnięcie, jako przepis wyjątkowy, mógł mieć zastosowanie tylko do tych wypadków, w których dawny właściciel w ogóle nie posiadał w rękach nieruchomości, a jedynie w niej zamieszkiwał, nie jest trafne, przepis ten bowiem głosi, że zwolnienie od likwidacji nie ma miejsca, jeżeli w dniu 1 września 1929 dawny właściciel zachował jeszcze swoje zamieszkanie na likwidowanej nieruchomości, lecz osoba trzecia korzystała już efektywnie z tejże nieruchomości w całości lub częściowo, a więc decydującym momentem dla zastosowania tego przepisu, jak to słusznie władza pozwana przyjęła, jest okoliczność,

że osoba trzecia, w danym wypadku nabywca Gieremek, korzystała choćby częściowo z likwidowanej nieruchomości.

Niesłuszne jest również stanowisko skarżącej, że skoro Gieremek sporne nieruchomości nabył dopiero kontraktem kupna-sprzedaży z 27 czerwca 1930, to przed sporządzeniem tego kontraktu nie mógł być właścicielem ani posiadaczem tych nieruchomości oraz z nieruchomości tych ani w całości, ani w części nie mógł korzystać; moment bowiem oddania sprzedawanej nieruchomości w posiadanie nabywcy niekoniecznie musi zbiegać się z momentem podpisania kontraktu, lecz może być ustalony wcześniej lub później, zależnie od porozumienia się stron w tym względzie; w niniejszym zaś przypadku, jak wykazuje odpowiedni protokół, sporne nieruchomości z polecenia Komisariatu do spraw likwidacji w Poznaniu z 29 marca 1928 zostały już 7—10 kwietnia 1928 przekazane w posiadanie wyznaczonemu na nabywcę Janowi Gieremkowi.

Wreszcie skarżąca zarzuca wadliwość postępowania, której dopatruje się w tym, że władza pozwana niezgodnie z istotnym stanem rzeczy i z aktami sprawy przyjęła, jakoby w dniu 1 września 1929 sporne nieruchomości pozostawały w posiadaniu Jana Gieremka, a nie męża skarżącej, albowiem, jeżeli chodzi o nieruchomość karta 54, to w nieruchomości tej mąż jej zamieszkiwał w dniu 1 września 1929, nieruchomością tą zarządzał i administrował, uiszczał podatki i świadczenia publiczne oraz wykonywał wszelkie prawa, jakie mu z tytułu własności i posiadania tej nieruchomości przysługiwały; jeżeli zaś chodzi o nieruchomość karta 430, to i ta nieruchomość pozostawała w wyłącznym posiadaniu jej męża, gdyż na części tej nieruchomości tenże sam gospodarował, a część jej wydzierżawił i pobierał czynsz od dzierżawcy.

Zarzut ten należy uznać za nieuzasadniony, albowiem, jeśli idzie o nieruchomość karta 54, to władza pozwana bynajmniej nie zaprzeczyła, że w nieruchomości tej Ernest Tietz zamieszkiwał w dniu 1 września 1929 i nieruchomością tą administrował, lecz jedynie uznała, że okoliczności te wobec stwierdzenia, że i Gieremek, któremu nieruchomość ta była oddana w posiadanie, również pobierał w tym czasie komorne od lokatorów, a więc częściowo korzystał z nieruchomości, nie mogą uzasadnić zwolnienia tejże z likwidacji, — takie zaś stanowisko władzy zgodne jest z przepisem, zawartym w ust. 2 art. 1 wspomnianego rozporządzenia z 12 lutego 1932. Jeżeli zaś idzie o nieruchomość karta 430, to zaskarżone orzeczenie bynajmniej nie zawiera twierdzenia, że nieruchomość ta pozostawała w dniu 1 września 1929 w posiadaniu Gieremka, lecz właśnie oparte jest na tym, że nieruchomość ta w powyższej dacie była w dzierżawie, przy czym rozstrzygnięcie władzy pozwanej również odpowiada

przepisom tegoż rozporządzenia. Mianowicie ust. 1 art. 1 tego rozporządzenia, identyczny zresztą co do swej treści z przepisem p. III porozumienia polsko-niemieckiego, głosi, że zwalnia się z likwidacji te majątki niemieckie w Polsce, które znajdowały się jeszcze w rękach dawnych właścicieli w dniu 1 września 1929. Z zestawienia tego przepisu z przepisem ust. 2 tegoż artykułu wynika, że warunkiem zwolnienia danej nieruchomości od likwidacji jest fakt znajdowania się jej w całości w posiadaniu dawnego właściciela i pod jego osobistym zarządem. O tych zaś wypadkach, gdy dawny właściciel, chociażby mieszkał w likwidowanej nieruchomości, lecz nie miał jej w całości w swym posiadaniu, bądź nie zarządzał nią osobiście, mówi ust. 2 art. 1 wspomnianego rozporządzenia, który w zdaniu pierwszym zawiera zasadniczy przepis, że w tych wypadkach zwolnienie od likwidacji nie ma miejsca, w zdaniu zaś drugim przewiduje jedyny wyjątek, kiedy nieruchomość ulega zwolnieniu od likwidacji, pomimo iż dawny właściciel w dniu 1 września 1929 osobiście nią nie zarządzał, mianowicie, gdy tenże w wspomnianym dniu 1 września 1929 zarządzał nią przez swego administratora. Ten ostatni przepis, jako wyjątek od ogólnej zasady, nie ulega jednak wykładni rozciągliwej. Jeżeli więc w niniejszym przypadku, mając na względzie, że nieruchomość karta 430 w dacie 1 września 1929 znajdowała się w dzierżawie, a więc nie była zarządzana ani przez Ernesta Tietza osobiście, ani też przez jego administratora, — władza pozwana odmówiła zwolnienia tej nieruchomości od likwidacji, to NTA nie mógł dopatrzyć się w tym obrazy obowiązujących przepisów.

Z powyższych względów NTA skargę, jako nieuzasadnioną, oddalił.

Celowe wydaje się rozważenie powyższego wyroku w świetle historii, poprzedzającej zawarcie porozumienia polsko-niemieckiego z 31 października 1929.

Raport Komitetu Rzeczoznawców powołanych do opracowania problemu spłaty odszkodowań niemieckich, zwany „planem Young'a", przedstawiony w czerwcu 1929, w rozdz. 9 pod tytułem „Likwidacja przeszłości" zawiera § 144 następującej treści: „Celem zapewnienia wspólnego zaufania, niezbędnego dla dobrego funkcjonowania niniejszego planu, Komitet zaleca, aby Rządy zaprzestały od daty przyjęcia niniejszego raportu korzystania z przysługującego im prawa zajmowania, retencji i likwidowania majątków, praw i udziałów obywateli lub towarzystw niemieckich, względnie towarzystw będących w zależności od obywateli niemieckich, o ile powyższa własność lub prawa nie znajdują się już w stanie likwidacji, względnie nie zostały już zlikwidowane, bądź też, o ile nimi już ostatecznie nie rozporządzono. Komitet zaleca również, by sprawy znajdujące się w zawieszeniu a odnoszące się do powyższych majątków zostały ostatecznie uregulowane w przeciągu jednego roku od chwili wejścia w życie niniejszego planu przez zawarcie porozumień pomiędzy zainteresowanymi Rządami a Niemcami".

Chodziło więc autorom planu Younga o stworzenie atmosfery zaufania, która mogła być zamącona przez kontynuowanie, po przyjęciu przez Rządy Państw Sprzymierzonych i Stowarzyszonych ich planu, wyjątkowego prawa przyznanego im

w artykułach 92 i 297 b. Traktatu Wersalskiego, a mianowicie prawa likwidowania majątków, praw i udziałów niemieckich.

Zalecenie powyższe wyłączało od zwolnienia z likwidacji te obiekty majątkowe niemieckie, których likwidacja w chwili przyjęcia planu Younga była już w toku, względnie była już ukończona, bądź którymi już ostatecznie rozporządzono, tzn. które już miały ustanowionych ważnie przez powołane do tego władze nabywców. Innymi słowami, w myśl zalecenia planu Younga nie należało po przyjęciu tego planu wszczynać nowych likwidacji.

Polska przyjąwszy w zasadzie plan Younga na pierwszej Konferencji w Hadze w deklaracji złożonej 30 sierpnia 1929, zawarła w myśl powyższego zalecenia Komitetu Rzeczoznawców porozumienie polsko-niemieckie z 31 października 1929.

W art. III tego porozumienia Rząd Polski zrzekł się wszelkiej likwidacji „którą wykonał lub mógł wykonać“ odnośnie do majątków, praw i udziałów niemieckich w Polsce, znajdujących się jeszcze w rękach ich właścicieli lub dawnych właścicieli w dniu 1 września 1929.

Z porównania zalecenia planu Younga z powołanym artykułem porozumienia jest widoczne, że Rząd Polski poszedł dalej, niż to wynikało z powyższych zaleceń, gdyż zrzekł się likwidacji nie tylko jeszcze nieukończonej, ale takie już ukończonej, majątków, praw i udziałów niemieckich, przy czym jedynym decydującym kryterium dla zwolnienia była okoliczność, czy te majątki, prawa i udziały znajdowały się w dniu 1 września 1929 w rękach ich właścicieli w przypadkach, gdy likwidacja nie została jeszcze ukończona, lub w rękach dawnych właścicieli w przypadkach, gdy likwidacja została już ukończona i prawo własności zlikwidowanych obiektów przeszło już w wyniku likwidacji na Skarb Państwa.

Wyrażenie „znajdujących się jeszcze w rękach“ należy rozumieć w znaczeniu potocznym użytych słów, przy czym należy mieć na względzie oczywistą intencję stron zawierających porozumienie, by zwolnić z likwidacji tylko te obiekty majątkowe niemieckie, które w dniu 1 września 1929 ich właściciele lub dawni właściciele mieli w wyłącznym faktycznym dzierżeniu i zarządzie, bądź osobistym, bądź wykonywanym w ich imieniu i na ich rachunek za pośrednictwem osoby trzeciej.

Jeżeli więc dzierżenie faktyczne nie było wyłączne, tzn. jeżeli powołane do tego w myśl obowiązujących przepisów prawnych organa państwowe zatwierdziły już kandydata na nabywcę likwidowanego lub zlikwidowanego obiektu i wprowadziły go w posiadanie, choćby tylko częściowo, wówczas nie ma miejsca zrzeczenie się likwidacji i obiekt taki nie podlega zwolnieniu z likwidacji.

Jasne jest, że chodziło Rządowi Polskiemu o to, by przez zwolnienie w tym wypadku obiektu z likwidacji nie narażać Skarbu Państwa na odpowiedzialność majątkową wobec zatwierdzonego i wprowadzonego w częściowe choćby posiadanie kandydata na nabywcę. W myśl bowiem ustalonej judykatury SN, zatwierdzenie przez Ministra Skarbu kandydata na nabywcę obiektu likwidacyjnego na podstawie § 7 rozporządzenia Prezesa Głównego Urzędu Likwidacyjnego z 1 grudnia 1922 poz. 1025 Dz. Ust. równoznaczne jest ze stanowiska prawa cywilnego z zawarciem z tym kandydatem umowy przyrzeczenia kupna i sprzedaży. W razie więc zwolnienia z likwidacji obiektu, który choćby częściowo znajdował się w dniu 1 września 1929 w posiadaniu zatwierdzonego kandydata na nabywcę — Skarb Państwa byłby wobec niego odpowiedzialny majątkowo za niedotrzymanie umowy przyrzeczenia kupna i sprzedaży.

Również nie podlega zwolnieniu z likwidacji obiekt, który w dniu 1 września 1929 był wydzierżawiony, gdyż nie był on w tym dniu w faktycznym dzierżeniu i zarządzie właściciela lub byłego właściciela. Kontynuowanie więc względnie do-

konanie likwidacji w tym przypadku jest dopuszczalne, nie powoduje ono bowiem konieczności przymusowego usunięcia właściciela od władania obiektem, który pozostawał w dniu 1 września 1929 we władaniu dzierżawcy, wykonującego akty posiadania we własnym imieniu i na własny rachunek.

Dlatego też rozporządzenie Prezydenta Rzplitej z 12 lutego 1932 poz. 82 Dz. Ust. — zgodnie zresztą z treścią not, wymienionych między stronami przy zawarciu porozumienia polsko-niemieckiego z 31 października 1929 — podaje interpretację wyrażenia „znajdujących się w rękach" w ten sposób, że wyrażenie to nie dotyczy przypadków, w których właściciel lub dawny właściciel zachowuje jeszcze swoje mieszkanie na nieruchomości, lecz osoba trzecia korzysta efektywnie z nieruchomości w całości lub częściowo, natomiast wyrażenie to odnosi się do przypadków, w których właściciel danego majątku administruje nim za pośrednictwem osoby trzeciej.

Przy przyjęciu tego jedynego decydującego kryterium obojętna jest dla oceny, czy obiekt podlega zwolnieniu z likwidacji, okoliczność, czy likwidacja została przed dniem 1 września 1929 prawomocnie zakończona czy nie, jak również, czy przejście prawa własności obiektu w wyniku likwidacji na Skarb Państwa nastąpiło przed zawarciem porozumienia polsko-niemieckiego z 31 października 1929 czy też po nim, oraz w końcu kiedy nowonabywca zlikwidowanego obiektu zawarł ze Skarbem Państwa kontrakt kupna i sprzedaży.

A zatem wyrok NTA rozstrzygnął sprawę zgodnie z przepisami rozporządzenia z 12 lutego 1932 oraz z intencją porozumienia polsko-niemieckiego z 31 października 1929.

Wilhelm Turteltaub

1890.

SPRAWY SZKOLNE.

Szkoły akademickie: Zmiany organizacyjne, uzasadniające przeniesienie profesora w stan nieczynny. — Przeniesienie wskutek zmian organizacyjnych w stan nieczynny profesora zawieszonego dyscyplinarnie.

1. W myśl ust. 1 art. 25 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 lutego 1928 o stosunku służbowym profesorów państwowych szkół akademickich i pomocniczych sił naukowych tych szkół (poz. 551/33 Dz. Ust.) — ocena, czy profesor utracił możność pracy wskutek reorganizacji szkoły, nie zależy od swobodnego uznania Ministra Wyzn. Rel. i Ośw. Publ. (Teza).

2. Sam fakt zmiany organizacji wydziału szkoły akademickiej nie stanowi dostatecznej podstawy do przeniesienia profesora, którego katedrę zwinięto, w stan nieczynny.

3. Przeniesieniu w stan nieczynny profesora na podstawie powoła-

nego wyżej przepisu nie stoi na przeszkodzie okoliczność, że profesor ten w chwili przeniesienia w stan nieczynny już nie pełnił obowiązków służby wskutek dyscyplinarnego zawieszenia. (Teza).

Wyrok NTA z 15 maja 1937 l. rej. 3590/36 w sprawie prof. dra Zygmunta Cybichowskiego przeciw Ministrowi Wyzn. Rel. i Ośw. Publ. w przedmiocie przeniesienia w stan nieczynny.

Minister Wyzn. Rel. i Ośw. Publ. zarządzeniem z 7 kwietnia 1936 na podstawie art. 25 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 lutego 1928 o stosunku służbowym profesorów państwowych szkół akademickich i pomocniczych sił naukowych tych szkół (poz. 551/33 Dz. Ust.) przeniósł z dniem 30 kwietnia 1936 w stan nieczynny profesora zwyczajnego Uniwersytetu Józefa Piłsudskiego, dra Zygmunta Cybichowskiego, a to wobec dokonanego rozporządzeniem z 26 marca 1936 poz. 205 Dz. Ust. zwinięcia na Wydziale Prawa rzeczonego Uniwersytetu zajmowanej przez prof. Cybichowskiego katedry prawa państwowego i międzynarodowego.

Rozpatrując wniesioną przeciwko powyższemu zarządzeniu przez prof. Cybichowskiego skargę oraz odpowiedź na nią pozwanej władzy, NTA po rozważeniu przede wszystkim drugiego zarzutu skargi, dotyczącego wadliwości postępowania, której skarga dopatruje się w przeniesieniu skarżącego w stan nieczynny w czasie, kiedy był zawieszony przez Senat Uniwersytetu w obowiązkach profesora, uznał go za nietrafny. Niesłusznie wywodzi skarga powyższy zarzut z analogii między przeniesieniem w stan nieczynny skarżącego i przeniesieniem w stan nieczynny, stanowiącym przedmiot sprawy, rozstrzygniętej przez NTA w powołanym w skardze wyroku z 28 września 1933 l. rej. 1332/31. Wyrok ten bowiem dotyczy przeniesienia na podstawie art. 60 ustawy z 1 lipca 1926 poz. 462/28 Dz. Ust. nauczyciela, zawieszonego w służbie w postępowaniu dyscyplinarnym, w stan nieczynny *ze względu na dobro służby*, a więc dotyczy sprawy, opartej na innym stanie faktycznym i prawnym. O ile bowiem decyzja o przeniesieniu w stan nieczynny nauczyciela ze względu na dobro służby w myśl art. 60 powołanej pragmatyki nauczycielskiej pozostawiona jest swobodnemu uznaniu Ministra Wyzn. Rel. i Ośw. Publ., a jedynym celem takiego przeniesienia jest uniknięcie szkody, wynikającej z faktycznego pełnienia obowiązków służbowych przez *danego* nauczyciela na *zajmowanej posadzie*, a więc jest aktem z punktu widzenia rationis tego przepisu zupełnie zbędnym w wypadku, kiedy dotyczy nauczyciela już usuniętego od pełnienia tych obowiązków wskutek zawieszenia dyscyplinarnego, — to przeciwnie, przeniesienie profesora w stan nieczynny z art. 25 ust. 1 powołanego rozporządzenia z 24 lutego 1928 następuje *tylko* w razie *zmian organi-*

zacyjnych w szkole akademickiej, pozbawiających tego profesora możności pracy w zakresie, wskazanym w dekrecie nominacyjnym, przy czym — gdy zmiany takie mają miejsce — przepis ten zobowiązuje Ministra do przeniesienia profesora w stan nieczynny, z czego wynika, że w razie tego rodzaju reorganizacji szkoły ten przepis musi być zastosowany bez względu na istniejący stan służbowy danego profesora, tak samo, jak w razie skasowania zajmowanego przez urzędnika etatu i braku innego odpowiedniego stanowiska następuje przeniesienie urzędnika w stan nieczynny na mocy art. 54 p. a) ustawy z 17 lutego 1922 o państwowej służbie cywilnej (w brzmieniu poz. 737/32 Dz. Ust.), chociażby urzędnik ten w tymże czasie nie pełnił służby wskutek zawieszenia dyscyplinarnego; ustawa bowiem nie przewiduje w tym względzie żadnego wyjątku, a z samych przepisów dyscyplinarnych nie można wyprowadzić uzasadnionego wniosku, by stan zawieszenia dyscyplinarnego uchylał możność przeniesienia w stan nieczynny funkcjonariusza państwowego z mocy cyt. przepisów pragmatycznych.

Co do pierwszego z podniesionych w skardze zarzutów, to dotyczy on rzekomej obrazy art. 25 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 lutego 1928 o stosunku służbowym profesorów państwowych szkół akademickich i pomocniczych sił naukowych tych szkół (poz. 551/33 Dz. Ust.). W odniesieniu do ust. 1 tego artykułu zastępca skarżącego wywodził na rozprawie, że nie zaszła w stosunku do skarżącego żadna z przesłanek, o których mowa w cyt. przepisie, a mianowicie, że nie zaszły żadne zmiany organizacyjne na Wydziale Prawa Uniwersytetu Józefa Piłsudskiego w Warszawie oraz że skarżący nie stracił możności pracy w zakresie, wskazanym w dekrecie nominacyjnym.

Twierdzenie, jakoby nie zachodziła pierwsza z tych przesłanek, nie jest trafne: utworzenie w miejsce dwóch katedr, z których każda obejmowała zarówno prawo państwowe jak i międzynarodowe, dwóch innych, z których jedna obejmuje prawo państwowe a druga prawo międzynarodowe publiczne, nie może być zakwalifikowana inaczej jak tylko jako zmiana organizacyjna. Nie jest to wprawdzie zmiana w organizacji studiów akademickich, skoro nie uległ przez to zmianie program wykładów i zakres wymagań egzaminacyjnych, natomiast jest to zmiana w zakresie wewnętrznej organizacji tj. ustroju samego wydziału, a brak danych, które by uzasadniły twierdzenie, że wspomniany art. 25 ma na oku wyłącznie zmiany w organizacji studiów akademickich, a nie zmiany wewnętrznego ustroju danego wydziału.

Natomiast jeśli chodzi o zarzut braku drugiej z tych przesłanek — wywiedziony również w samej skardze — zauważyć należy, że ani zaskarżone zarządzenie, ani przedłożone Trybunałowi akta administracyjne nie zawierają uzasadnienia i wystarczających podstaw do oceny, czy skarżą-

cy istotnie stracił w danych okolicznościach możność pracy w zakresie, wskazanym w dekrecie nominacyjnym.

O ile władza pozwana uważa — jak to zdawałoby się wynikać z odpowiedzi na skargę — że sam fakt zmiany organizacji wydziału stanowi dostateczną podstawę do przeniesienia profesora, którego katedrę zwinięto, w stan nieczynny, to pogląd taki nie znajdowałby oparcia w tekście ustawy, która za warunek przeniesienia profesora w stan nieczynny stawia zarówno przeprowadzenie zmian organizacyjnych, jak i spowodowaną tymi zmianami utratę przez niego możności pracy. Oczywiście utrata możności pracy byłaby rzeczą niewątpliwą, gdyby w miejsce zwiniętej katedry nie ustanowiono żadnej innej, albo też utworzono zupełnie inną katedrę. W danym jednak razie wprawdzie zajmowana przez skarżącego na podstawie dekretu nominacyjnego z 25 kwietnia 1919 katedra prawa państwowego i międzynarodowego według rozporządzenia Ministra Wyzn. Rel. i Ośw. Publ. z 26 marca 1936 poz. 205 Dz. Ust. została zwinięta, jak również zwinięta została istniejąca na tymże wydziale katedra prawa międzynarodowego i politycznego, ale równocześnie tymże rozporządzeniem poz. 205/36 Dz. Ust. utworzone zostały na tymże wydziale prawa: 1) katedra prawa państwowego i 2) katedra prawa międzynarodowego publicznego. Akta sprawy nie wykazują, a i pozwana władza nie twierdzi, że wspomniane nowoutworzone katedry obejmują inne przedmioty aniżeli te, które są wymienione w dekrecie nominacyjnym skarżącego i które wykładał przed zwinięciem zajmowanej przez niego katedry. W tych warunkach sam fakt dokonania wspomnianej zmiany organizacyjnej nie wystarcza do przyjęcia, iż istotnie stracił on możność pracy w zakresie, wskazanym w dekrecie nominacyjnym.

Nietrafny byłby również pogląd, iż ustalenie faktu utraty możności pracy pozostawione jest swobodnej ocenie Ministra Wyzn. Rel. i Ośw. Publ. Przepis art. 25 cyt. rozporządzenia nie daje — w przeciwieństwie do art. 109 tegoż rozporządzenia, normującego przypadki przeniesienia w stan nieczynny adiunktów, kustoszów i innych pomocniczych sił naukowych — żadnej podstawy do tego rodzaju interpretacji.

Nietrafne jest dalej wyrażone w odpowiedzi na skargę zapatrywanie władzy pozwanej, że w niniejszym wypadku obie nowoutworzone katedry wymagały obsadzenia w trybie przepisanym przez art. 3 rozporządzenia poz. 551/33 Dz. Ust. i art. 33 ustawy z 15 marca 1933, bowiem tryb ten przewidziany jest dla nominacji pozostającego w stanie nieczynnym profesora na stanowisko profesora w innej szkole lub w innym wydziale tej samej szkoły, który to wypadek tu nie zachodzi.

Nie można wreszcie uważać za dostateczne uzasadnienie zaskarżonego zarządzenia podniesionej przez zastępcę władzy pozwanej dopiero na rozprawie okoliczności znacznego skomplikowania się i zwiększenia

zagadnień, objętych zarówno przez naukę prawa państwowego, jak przez naukę prawa międzynarodowego, gdy okoliczność ta, stanowiąca — jak to z akt jest widoczne — przyczynę utworzenia oddzielnych katedr dla każdego z tych przedmiotów, nie może sama przez się stanowić dostatecznej podstawy do oceny, iż właśnie skarżący, zajmujący dotychczas stanowisko profesora obu tych przedmiotów, nie posiadałby możności wykładania bądź jednego, bądź drugiego z nich, zwłaszcza gdy nawet nie dano możności zajęcia stanowiska w tej mierze przez radę wydziałową, jako kolegium powołane w myśl art. 15 cyt. ustawy o szkołach akademickich do udzielania opinii w sprawach dotyczących nauki i nauczania na danym wydziale. Wprawdzie powołany art. 25 rozporządzenia z 24 lutego 1928 nie wspomina o potrzebie zasięgania takiej opinii, tłumaczy się to jednak tym, że w przeważającej ilości przypadków stosowania tego przepisu utrata przez profesora możności pracy w zakresie, wskazanym w dekrecie nominacyjnym, wynikać będzie bezpośrednio — jak wyżej wywiedziono — z samego faktu dokonania danej zmiany organizacyjnej. Jednakże w przypadkach, gdy między obu tymi okolicznościami nie ma oczywistego i bezspornego związku przyczynowego, zachodzi konieczność należytego wykazania takiego związku przez ustalenie osiągnięte w poprzedzającym powzięcie decyzji postępowaniu wyjaśniającym (art. 44 prawa o post. admin. poz. 341/28 Dz. Ust.), w którego toku potrzeba zasięgnięcia także i opinii rady wydziałowej wydaje się uzasadniona chociażby z uwagi na analogię między tego rodzaju decyzją a decyzjami z art. 3 i 33 wspomnianej ustawy o szkołach akademickich.

Wyżej stwierdzony brak należytego uzasadnienia zaskarżonego zarządzenia uznał NTA za istotną, połączoną ze szkodą dla skarżącego, wadliwość postępowania, uniemożliwiającą przy tym Trybunałowi należytą ocenę legalności tego zarządzenia w związku z podniesionym w skardze zarzutem obrazy art. 25 rozporządzenia poz. 551/33 Dz. Ust., i z tego powodu uchylił je na podstawie art. 84 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.).

Glosy wyrażają zapatrywanie podpisanych pod nimi autorów.

W skróceniu pismo nasze będzie cytowane: OPA

REDAKCJA: WARSZAWA, PROKURATORSKA 11
ADMINISTRACJA: „ PL. NAPOLEONA 1

WYDAWNICTWO:

KSIĘGARNIA POWSZECHNA
DZIEŁ PRAWNICZYCH I EKONOMICZNYCH

Telefon Redakcji 885-57
„ Administracji 670-15
Konto czek. w P.K.O. 21.153

Prenumerata: rocznie (ok. 60 ark. druku) zł 40.—
kwartalnie . . . . . . „ 10.—

Druk. „Monolit", Warszawa, ul. Elektoralna 3, tel. 5.81-92